

32003R1725

2003.10.13.

AZ EURÓPAI UNIÓ HIVATALOS LAPJA

L 261/1

**A BIZOTTSÁG 1725/2003/EK RENDELETE**  
(2003. szeptember 29.)

**az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról**  
(EGT vonatkozású szöveg)

AZ EURÓPAI KÖZÖSSÉGEK BIZOTTSÁGA,

tekintettel az Európai Közösséget létrehozó szerződésre,

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

mivel:

- (1) Az 1606/2002/EK számú rendelet előírja, hogy a tagállamok jogszabályainak hatálya alá tartozó, tőzsdén jegyzett társaságoknak a 2005. január 1-jével vagy azt követően kezdődő minden egyes üzleti évről a konszolidált beszámolót bizonyos feltételek mellett a rendelet 2. cikkében meghatározott nemzetközi számviteli standardokkal összhangban kell elkészíteniük.
- (2) A Bizottság a Számviteli Technikai Bizottság tanácsának megfontolását követően arra a következtetésre jutott, hogy a 2002. szeptember 14-én hatályban lévő nemzetközi számviteli standardok megfelelnek az 1606/2003/EK rendelet 3. cikkében meghatározott átvételi feltételeknek.
- (3) A Bizottság áttekintette a folyamatban lévő fejlesztési projekteket is, amelyek több létező standard módosítását javasolják. Az e javaslatok véglegesítésével létrejövő nemzetközi számviteli standardok átvételének megfontolására akkor fog sor kerülni, amint azok véglegesek lesznek. A meglévő standardok e létező módosítási javaslatainak léte nem befolyásolja a Bizottság azon döntését, hogy jóváhagyja a meglévő standardokat, az alábbi esetek kivételével: az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardok, valamint az e

standardokhoz kapcsolódó kisszámú értelmezés, a SIC-5 A pénzügyi instrumentumok besorolása – függő teljesítési rendelkezések, a SIC-16 Jegyzett tőke – visszavásárolt saját tőkeinstrumentumok (saját részvények), a SIC-17 Saját tőke – egy tőketranzakció költségei értelmezések.

- (4) A pénzügyi instrumentumokkal, köztük a derivatívákkal is foglalkozó magas minőségű standardok fontosak a Közösség tőkepiaca számára. Azonban a 32 és a 39 IAS-ek esetében a jelenleg megfontolás alatt álló módosítások olyan jelentősek lehetnek, hogy e standardokat helyénvalóbb egyelőre nem átvenni. Amint a folyó fejlesztési projekt befejeződik és a módosított standardok kiadásra kerülnek, a Bizottság elsőbbséggel fogja fontolóra venni a módosított standardok 1606/2002/EK rendelet alapján történő elfogadását.
- (5) Következésképpen el kell fogadni valamennyi, 2002. szeptember 14-én létező nemzetközi számviteli standardot, az IAS 32 és az IAS 39, valamint a kapcsolódó értelmezések kivételével.
- (6) Az e rendelkezésben előírt intézkedések összhangban állnak a Számviteli Szabályozó Bizottság véleményével,

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

A mellékletben meghatározott nemzetközi számviteli standardok elfogadásra kerülnek.

2. cikk

<sup>(1)</sup> HL L 243., 2002.9.11., 1. o.

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

Ez a rendelet egészében kötelező és közvetlenül alkalmazandó valamennyi tagállamban.

Kelt Brüsszelben, 2003. szeptember 29-én.

*a Bizottság nevében*

Frederik BOLKESTEIN

*a Bizottság tagja*

---

## MELLÉKLET

**NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK**

IAS 1:	A pénzügyi kimutatások prezentálása (módosítva 1997-ben)
IAS 2:	Készletek (módosítva 1993-ban)
IAS 7:	Cash-flow-kimutatások (módosítva 1992-ben)
IAS 8:	Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai (módosítva 1993-ban)
IAS 10:	A mérlegfordulónap utáni események (módosítva 1999-ben)
IAS 11:	Beruházási szerződések (módosítva 1993-ban)
IAS 12:	Nyerességadók (módosítva 2000-ben)
IAS 14:	Szegmensek szerinti jelentés (módosítva 1997-ben)
IAS 15:	Árváltozások hatásait bemutató információk (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 16:	Ingatlanok, gépek és berendezések (módosítva 1998-ban)
IAS 17:	Lízingek (módosítva 1997-ben)
IAS 18:	Bevételek (módosítva 1993-ban)
IAS 19:	Munkavállalói juttatások (módosítva 2002-ben)
IAS 20:	Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 21:	Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai (módosítva 1993-ban)
IAS 22:	Üzleti kombinációk (módosítva 1998-ban)
IAS 23:	Hitelfelvételi költségek (módosítva 1993-ban)
IAS 24:	Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 26:	Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 27:	Konzolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása (módosítva 2000-ben)
IAS 28:	Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása (módosítva 2000-ben)
IAS 29:	Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 30:	Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban (átszerkesztve 1994-ben)
IAS 31:	Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása (2000)
IAS 33:	Egy részvényre jutó eredmény (1997)
IAS 34:	Közbenső pénzügyi beszámoló (1998)
IAS 35:	Megszűnő tevékenységek (1998)
IAS 36:	Eszközök értékvesztése (1998)
IAS 37:	Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések (1998)
IAS 38:	Immateriális javak (1998)
IAS 40:	Befektetési célú ingatlanok (2000)
IAS 41:	Mezőgazdaság (2001)

**A NEMZETKÖZI PÉNZÜGYI BESZÁMOLÁSI STANDARDOK ÉRTELMEZÉSEI**

SIC-1:	Következetesség – A készletek különböző bekerülési érték formulái
SIC-2:	Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása
SIC-3:	Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése
SIC-6:	A meglévő szoftver módosításának költségei
SIC-7:	Az euro bevezetése
SIC-8:	Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként
SIC-9:	Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés
SIC-10:	Állami közreműködés – Nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel
SIC-11:	Árfolyam – Jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása
SIC-12:	Konzolidálás – Speciális célú gazdálkodó szervezetek
SIC-13:	Közös vezetésű vállalkozások – A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai
SIC-14:	Ingatlanok, gépek és berendezések – Tételek értékvesztésének vagy hiányának kompenzálása
SIC-15:	Operatív lízing – Ösztönzők
SIC-18:	Következetesség – Alternatív módszerek
SIC-19:	A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján
SIC-20:	Tőkemódszer – Veszteségek elszámolása
SIC-21:	Nyereségadók – Az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése
SIC-22:	Üzleti kombinációk – Az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása
SIC-23:	Ingatlanok, gépek és berendezések – Alapvető karbantartás és nagyjavítás költségei
SIC-24:	Egy részvényre jutó eredmény – Részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések
SIC-25:	Nyereségadók – A gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások
SIC-27:	A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése
SIC-28:	Üzleti kombinációk – Tőkeinstrumentumok „adásvételének időpontja” és valós értéke
SIC-29:	Közzététel – Koncessziós megállapodások
SIC-30:	<i>A beszámoló pénzneme – Az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás</i>
SIC-31:	Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó bartertranzakciók
SIC-32:	Immateriális javak – Weboldal költségei
SIC-33:	Konzolidálás és tőkemódszer – Potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása

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

## IAS 1 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 1997-BEN)

### A pénzügyi kimutatások prezentálása

Ez a módosított nemzetközi számviteli standard hatályon kívül helyezi az IAS 1 *A számviteli politika közzététele*, az IAS 5 *A pénzügyi kimutatásokban közzeendő információk* és az IAS 13 *A forgóeszközök és a rövid lejáratú kötelezettségek bemutatása* standardokat, amelyeket a Bizottság 1994-ben fogadott el átszerkesztett formában. Az (1997-ben módosított) IAS 1 az IASC Bizottság által 1997 júliusában került elfogadásra és az 1998. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard módosította a 63 c), 64, 65 a) és a 74 c) bekezdést. A megváltoztatott szöveg az (1999-ben módosított) IAS 10 hatálybalépésével egyidejűleg lesz hatályos, azaz a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében.

A következő SIC *Értelmezések* tartoznak az IAS 1-hez:

- SIC-8: *Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként*
- SIC-18: *Következetesség – Alternatív módszerek*
- SIC-27: *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése*
- SIC-29: *Közzététel – Koncessziós megállapodások*

#### Bevezetés

1. A jelen standard (az „(1997-ben módosított) IAS 1”) helyébe lép az IAS 1 *A számviteli politika közzététele*, az IAS 5 *A pénzügyi kimutatásokban közzeendő információk* és az IAS 13 *A forgóeszközök és a rövid lejáratú kötelezettségek bemutatása* standardoknak. A (módosított) IAS 1 az 1998. július 1-jén vagy azt követően kezdődő számviteli időszakokra nézve hatályos, de – mivel a jelen standard előírásai összhangban vannak a már meglévő standardok előírásaival – a korábbi alkalmazása javasolt.
2. A jelen standard aktualizálja az általa felváltott standardok előírásait, összhangban a Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó IASC *Keretelvekkel*. Ezen túlmenően a nemzetközi számviteli standardok szerinti pénzügyi kimutatások minőségének javítását célozza azáltal, hogy:
  - a) biztosítja, hogy a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévők nevezett pénzügyi kimutatások minden egyes vonatkozó standardnak megfelelnek, beleértve minden közzétételre vonatkozó követelményt;
  - b) biztosítja, hogy az IAS előírásaitól való eltérés különösen ritka esetekre korlátozódik (a meg nem felelések eseteit figyelemmel kísérik, és – ahol szükséges – további útmutatást adnak ki);
  - c) útmutatást ad a pénzügyi kimutatások szerkezetét illetően, beleértve a valamennyi elsődleges kimutatásra, a számviteli politikára és a megjegyzésekre vonatkozó minimális követelményeket, valamint egy szemléltető függeléket; továbbá hogy
  - d) gyakorlati követelményeket állapít meg (a Keretelveknek megfelelően) olyan kérdésekben, mint a lényegesség; a vállalkozás folytatása; a számviteli politika kiválasztása abban az esetben, ha nincs standard; a következetesség és az összehasonlítható adatok bemutatása.
3. Az eredménykimutatásban bemutatott „eredmény”-nél tágabb értelemben mért „teljesítmény”-re vonatkozó átfogóbb információ iránti felhasználói igények kielégítése érdekében a standard egy új követelményt ír elő egy olyan elsődleges pénzügyi kimutatásra, amely az eredménykimutatásban jelenleg nem szereplő nyereségeket és veszteségeket mutatja. Ez az új kimutatás elkészíthető akár „hagyományos” saját tőke levezetesként oszlopos formában, vagy önálló teljesítménykimutatásként. Az IASC Bizottság 1997 áprilisában elvileg megállapodott abban, hogy felülvizsgálja a teljesítmény mérésének és bemutatásának módját. A projekt először várhatóan a teljesítményről szóló beszámolás és az IASC *Keretelvek* beszámolóalkészítési céljai közötti kölcsönhatást vizsgálja meg. Ennek megfelelően az IASC javaslatokat dolgoz majd ki ezen a területen.

4. A standard vonatkozik valamennyi, a nemzetközi számvitel standardok szerinti beszámolót készítő gazdálkodóra, beleértve a bankokat és biztosítóintézeteket. A minimális szerkezeteket úgy dolgozták ki, hogy azok kellően rugalmasak legyenek ahhoz, hogy azokat bármely gazdálkodó az alkalmazáshoz adaptálhassa. A bankoknak például ki kell tudniuk dolgozni egy olyan bemutatást, amely összhangban van ezzel a standarddal, valamint az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard részletesebb előírásaival.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	10
Hatókör	10
A pénzügyi kimutatások célja	11
Felelősség a pénzügyi kimutatásokért	11
A pénzügyi kimutatások elemei	11
Átfogó szempontok	12
Valós bemutatás és a nemzetközi számviteli standardoknak való megfelelés	12
Számviteli politika	13
A vállalkozás folytatása	14
Elhatárolás alapú számvitel	14
A bemutatás következetessége	15
A lényegesség és az összevonás	15
Nettósítás	16
Összehasonlító adatok	16
A szerkezet és a tartalom	17
Bevezetés	17
A pénzügyi kimutatások azonosítása	17
A beszámolási időszak	18
Időszerűség	18
A mérleg	18
A rövid lejáratú/hosszú lejáratú megkülönböztetés	18
A forgóeszközök	19
A rövid lejáratú kötelezettségek	19
Magában a mérlegben bemutatandó információk	20
Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	21

Az eredménykimutatás	22
Magában az eredménykimutatásban bemutatandó információk	22
Magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk	23
A saját tőke változásai	24
A cash-flow-kimutatás	25
Megjegyzések a pénzügyi kimutatásokhoz	25
Felépítés	25
A számviteli politika bemutatása	26
Egyéb közzétételek	27
Hatálybalépés napja	27

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

#### CÉL

Jelen standard célja az általános célú pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó alapelvek meghatározása annak érdekében, hogy az összehasonlíthatóság biztosítható legyen akár az adott gazdálkodó előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaival, akár más gazdálkodók pénzügyi kimutatásaival. Ezen cél elérése érdekében a jelen standard a pénzügyi kimutatások prezentálására vonatkozó átfogó szempontokat, az azok szerkezetére vonatkozó iránymutatást, valamint a pénzügyi kimutatások tartalmára vonatkozó minimális követelményeket határoz meg. Az egyes ügyletek és események elszámolásával, értékelésével és közzétételel más nemzetközi számviteli standardok foglalkoznak.

#### HATÓKÖR

1. A jelen standardot alkalmazni kell valamennyi, a nemzetközi számvitel standardokkal összhangban készített és bemutatott, általános célú pénzügyi kimutatás prezentálásánál.
2. Általános pénzügyi kimutatások az olyan felhasználók igényeinek kielégítésére készült kimutatások, akik nincsenek abban a helyzetben, hogy speciális információszükségletükhöz szabott beszámolókat készítését kérhessék. Általános pénzügyi kimutatások közé tartoznak az önmagukban vagy valamely más nyilvános kimutatáson belül, mint például egy éves jelentésben vagy egy cégismertetőben közzétett kimutatások. A jelen standard a tömörített évközi pénzügyi információkra nem vonatkozik. A standard egyaránt vonatkozik az egyes gazdálkodók pénzügyi kimutatásaira, valamint a cégek egy csoportjának az összevont (konszolidált) kimutatásaira. A jelen standard ugyanakkor nem zárja ki, hogy a nemzetközi számvitel standardok alapján készített összevont (konszolidált) pénzügyi kimutatásokat és az anyavállalat nemzeti követelmények szerint készített pénzügyi kimutatásait egyazon dokumentumon belül mutassák be, amennyiben a számviteli politika bemutatásában mindkettő elkészítésének módját világosan közzéteszik.
3. A jelen standard vonatkozik valamennyi gazdálkodóra, beleértve a bankokat és a biztosítóiintézeteket. A bankokra és egyéb pénzügyi intézményekre vonatkozóan a jelen standard követelményeivel konzisztens további követelményeket tartalmaz az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard.
4. A jelen standard olyan terminológiát használ, amely a nyereségérdekeltektől gazdálkodókra alkalmazható. Az üzleti tevékenységet folytató költségvetési szektorba tartozó gazdálkodók ezért alkalmazhatják a jelen standard előírásait. A jelen standardot alkalmazni kívánó nonprofit, kormányzati és egyéb, a költségvetési szektorba tartozó gazdálkodók számára szükséges lehet a pénzügyi kimutatások egyes soraira és magukra az egyes kimutatásokra használt megnevezések módosítása. Ezek a gazdálkodók pénzügyi kimutatásaikban további elemeket is szerepeltethetnek.

## A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK CÉLJA

5. A pénzügyi kimutatások egy adott gazdálkodó pénzügyi helyzetének, valamint a gazdálkodó által lebonyolított ügyleteknek a strukturált pénzügyi bemutatásai. Az általános célú pénzügyi kimutatások célja, hogy egy gazdálkodó pénzügyi helyzetéről, teljesítményéről és cash-flow-járól olyan információt adjon, amely a felhasználók széles köre számára hasznos gazdasági döntéseik meghozatala során. A pénzügyi kimutatások annak eredményét is tükrözik, ahogyan a vezetés gazdálkodott a rábízott erőforrásokkal. E cél elérése érdekében a pénzügyi kimutatások információkat nyújtanak egy gazdálkodó:
- eszközeiről;
  - kötelezettségeiről;
  - saját tőkéjéről;
  - bevételeiről és ráfordításairól, beleértve a nyereségeket és veszteségeket; és
  - cash-flow-járól.

Ezek az információk, a pénzügyi kimutatások megjegyzéseiben szereplő egyéb információkkal együtt segítik a felhasználókat a gazdálkodó jövőbeni pénzáramlásaira, és különösen a pénzeszközök és pénzgyenértékesek generálásának időbeli alakulására és valószínűségére vonatkozó becsléseikben.

## FELELŐSSÉG A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKÉRT

6. Egy gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítéséért és bemutatásáért a gazdálkodó igazgatósága és/vagy egyéb vezető testülete felelős.

## A PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ELEMELI

7. A teljes pénzügyi kimutatások a következő elemeket tartalmazzák:
- mérleg;
  - eredménykimutatás;
  - egy kimutatás, amely mutatja vagy:
    - a saját tőke minden változását; vagy
    - a saját tőke azon változásait, amelyek nem tulajdonosokkal való tőketranzakciókból vagy tulajdonosok felé történt kifizetésekből származnak;
  - cash-flow-kimutatás; és
  - számvetési politika és kiegészítő megjegyzések.
8. A gazdálkodók számára a pénzügyi kimutatásokon túlmenően ajánlott egy, a vezetés által készített jelentésnek a közzététele, amelyben ismertetésre kerülnek a gazdálkodó pénzügyi teljesítményének és pénzügyi helyzetének főbb jellegzetességei, valamint azok a főbb bizonytalansági tényezők, amelyekkel a gazdálkodó szembesül. Ez a jelentés a következőket tartalmazhatja:
- a teljesítményt meghatározó főbb tényezőket és hatásokat, beleértve a gazdálkodó működési környezetének változásait, a gazdálkodónak a változásokra adott válaszait és ezek kihatását, és a gazdálkodónak a teljesítmény megtartására és növelésére alkalmazott befektetési politikáját, beleértve az osztalékpolitikáját is;
  - a gazdálkodó finanszírozási forrásait, a gazdálkodó idegentőke-bevonási és kockázatkezelési politikáját; és
  - a gazdálkodó azon erősségeit és forrásait, amelyeknek értékét a nemzetközi számvetési standardok szerinti mérleg nem tükrözi.



9. Sok gazdálkodó tesz közzé a pénzügyi kimutatásokon kívül egyéb kimutatásokat, mint például környezeti jelentéseket és hozzáadottérték-jelentéseket, különösen olyan iparágak esetén, amelyekben a környezeti tényezők jelentősek, és ahol a dolgozók jelentős felhasználói kört jelentenek. A gazdálkodók számára ajánlott az ilyen jellegű további kimutatások közzététele, amennyiben a vezetés véleménye szerint az segíti a felhasználókat gazdasági döntéseik meghozatala során.

#### ÁTFOGÓ SZEMPONTOK

##### *Valós bemutatás és a nemzetközi számviteli standardoknak való megfelelés*

10. A pénzügyi kimutatásoknak valósan kell bemutatniuk egy gazdálkodó pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash-flow-ját. A nemzetközi számviteli standardok megfelelő alkalmazása – szükség esetén a további közzététellel együtt – lényegileg minden körülmények között olyan pénzügyi kimutatásokat eredményez, amelyek megvalósítják a valós bemutatást.
11. Egy gazdálkodónak, amelynek pénzügyi kimutatásai a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban vannak, közzé kell tennie ezt a tényt. A pénzügyi kimutatások csak abban az esetben nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, amennyiben összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével <sup>(1)</sup>.
12. A nem megfelelő számviteli eljárások sem az alkalmazott számviteli politika közzétételével, sem megjegyzésekkel vagy magyarázó anyagokkal nem válnak helyessé.
13. Azokban a rendkívül ritka esetekben, amikor a vezetés arra a következtetésre jut, hogy egy standard egyes követelményeinek való megfelelés félrevezető lenne, és hogy ezért szükséges eltérni egy előírástól a valós bemutatás megvalósításához, a gazdálkodónak közzé kell tennie:
- hogy a vezetés véleménye szerint a pénzügyi kimutatások valósan mutatják be a gazdálkodó pénzügyi helyzetét, pénzügyi teljesítményét és cash-flow-ját;
  - hogy a pénzügyi kimutatások minden lényeges vonatkozásban megfelelnek a nemzetközi számviteli standardoknak, kivéve hogy a valós bemutatás megvalósításához egy standardtól eltértek;
  - azon standardot, amelytől a gazdálkodó eltért, az eltérés jellegét, ideértve a standard szerinti eljárást, és annak okát, hogy ezen eljárás miért lenne félrevezető az adott körülmények között, és az alkalmazott eljárást; és
  - az eltérés pénzügyi hatását a gazdálkodó nettó nyereségére vagy veszteségére, eszközeire, kötelezettségeire, saját tőkéjére és cash-flow-jára valamennyi bemutatott időszakra vonatkozóan.
14. A pénzügyi kimutatásokon néha azt tüntetik fel, hogy azok a nemzetközi számviteli standardokon „alapulnak” vagy a nemzetközi számviteli standardok „lényegi előírásainak felelnek meg”, vagy hogy a nemzetközi számviteli standardok „számviteli előírásaival vannak összhangban”. Gyakran nem áll rendelkezésre további információ, jöllehet egyértelmű, hogy lényeges közzétételi követelmények vagy éppenséggel számviteli követelmények nem teljesülnek. Ezek a kijelentések félrevezetőek, mivel csökkentik a pénzügyi kimutatások megbízhatóságát és érthetőségét. Annak biztosítása érdekében, hogy a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek nevezett pénzügyi kimutatások megfeleljenek a felhasználók által nemzetközileg megkövetelt standardoknak, a jelen standard tartalmaz egy általános előírást arra, hogy a pénzügyi kimutatásoknak valós képet kell adniuk, útmutatást tartalmaz arra nézve, hogy hogyan lehet a valós bemutatást elérni, és további iránymutatásokat tartalmaz azon rendkívül ritka esetekre vonatkozóan, amikor a standardoktól való eltérés szükséges. Szintén megköveteli az eltérés körülményeinek szembetűnő közzétételét. Az eltérő nemzeti követelmények létezése önmagában nem elég ok arra, hogy indokolttá tegyen egy eltérést a nemzetközi számviteli standardok szerint készített pénzügyi kimutatásokban.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-8 Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként értelmezést.

15. Lényegileg minden egyes esetben valós bemutatás érhető el azáltal, hogy minden lényeges vonatkozásban megfelelnek a vonatkozó nemzetközi számviteli standardoknak. A valós bemutatáshoz szükséges:
- a számviteli politikának a 20. bekezdésben foglaltaknak megfelelő kiválasztása és alkalmazása;
  - az információknak – beleértve a számviteli politikát – releváns, megbízható, összehasonlítható és érthető információkat eredményező módon való bemutatása; valamint
  - további közzétételeknek a bemutatása, amennyiben a nemzetközi számviteli standardok előírásai nem elegendők ahhoz, hogy a felhasználókat képessé tegyék az egyes ügyleteknek, vagy eseményeknek a gazdálkodó pénzügyi helyzetére és pénzügyi teljesítményére gyakorolt hatásának megértésére.
16. Rendkívül ritka esetekben egy nemzetközi számviteli standardban foglalt bizonyos előírás alkalmazása félrevezető pénzügyi kimutatásokat eredményezhet. Ez az eset csak akkor áll fenn, ha a standard által megkövetelt elszámolás egyértelműen nem helyénvaló és ezért a valós bemutatás sem a standard alkalmazásával, sem önmagában egy további közzététellel nem valósítható meg. Nem helyénvaló az eltérés egyszerűen csak azért, mert valamely más eljárás szintén valós bemutatást eredményezne.
17. Annak megítéléséhez, hogy szükséges-e egy nemzetközi számviteli standardban foglalt bizonyos előírástól való eltérés, figyelemmel kell lenni:
- az előírás céljára, és hogy az adott körülmények között ez a cél miért nem érhető el, vagy miért nem releváns; és
  - arra a módra, ahogy a gazdálkodó körülményei különböznek az előírást követő más gazdálkodók körülményeitől.
18. Mivel azok a körülmények, amelyek eltérést kívánnak meg, várhatóan rendkívül ritkák és az eltérés szükségessége várhatóan hosszas megvitatás és szubjektív megítélés tárgyát képezi, fontos, hogy a felhasználók tudatában legyen annak, hogy a gazdálkodó nem minden lényeges vonatkozásban felelt meg a nemzetközi számviteli standardok előírásainak. Fontos az is, hogy a felhasználók megfelelő információkkal rendelkezzenek ahhoz, hogy megalapozott döntést tudjanak hozni az eltérés indokoltságáról, és hogy képesek legyenek kiszámítani azokat a módosításokat, amelyek szükségesek lennének a standardnak való megfeleléshez. Az IASC figyelemmel fogja kísérni a standardoktól való eltérések eseteit, amelyeket a tudomására hoznak (például a gazdálkodók, azok könyvvizsgálói és felügyeleti szervei), és mérlegelni fogja azt, hogy szükség van-e pontosításra értelmezéseken keresztül vagy a standardok módosításával, amelyek helyénvaló, annak biztosítására, hogy az eltérések csak rendkívül ritka esetekben maradjanak szükségesek.
19. Amennyiben egy adott standard bizonyos előírásainak megfelelően egy nemzetközi számviteli standard annak hatálybalépése előtt kerül alkalmazásra, közzé kell tenni ezt a tényt.

#### SZÁMVITELI POLITIKA

20. A vezetésnek úgy kell megválasztania és alkalmaznia egy gazdálkodó számviteli politikáját, hogy a pénzügyi kimutatások megfeleljenek valamennyi vonatkozó nemzetközi számviteli standard és az Állandó Értelmező Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezése minden előírásának. Konkrét előírás hiányában a vezetésnek olyan számviteli politikát kell kidolgoznia, amely biztosítja, hogy a pénzügyi kimutatások olyan információkat tartalmaznak, amelyek:
- lényegesek a felhasználók döntéshozatali igényeinek szempontjából; és
  - megbízhatóak, amennyiben:
    - hűen tükrözik a gazdálkodó eredményeit és pénzügyi pozícióját;

- ii. az események és ügyletek gazdasági tartalmát tükrözik, nem pusztán jogi formájukat <sup>(1)</sup>;
  - iii. semlegesek, azaz mentesek az elfogultságtól;
  - iv. óvatosak; és
  - v. minden lényeges vonatkozásban teljesek.
21. A számviteli politikák a gazdálkodó által a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására alkalmazott sajátos elvek, alapelvek, konvenciók, szabályok és gyakorlat.
22. Egy bizonyos nemzetközi számviteli standard és az Állandó Értelmező Bizottság értelmezésének hiányában a vezetés saját megítélése szerint olyan számviteli politikát dolgoz ki, amely a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára a lehető leghasznosabb információkat képes biztosítani. Ezen megítélés során a vezetés figyelembe veszi:
- a) a hasonló és kapcsolódó esetekre vonatkozó nemzetközi számviteli standardok előírásait és útmutatásait;
  - b) az eszközöknek, kötelezettségeknek, bevételeknek és ráfordításoknak az IASC *Keretelvek*ben meghatározott definícióit, elszámolási és mérési kritériumait; és
  - c) az egyéb standardalkotó testületek közzétett iránymutatásait és az elfogadott iparági gyakorlatot addig és csak addig a mértékig, ameddig ezek megfelelnek a jelen bekezdés a) és b) pontjában leírtaknak.

#### A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

23. A pénzügyi kimutatások készítése során a vezetésnek meg kell ítélnie a gazdálkodónak a vállalkozás folytatására vonatkozó képességét. A pénzügyi kimutatásokat a vállalkozás folytatását feltételezve kell elkészíteni, kivéve ha a vezetésnek vagy szándékában áll megszüntetni a vállalkozást, vagy beszüntetni a kereskedést, vagy amikor nem áll előtte ezen kívül más reális lehetőség. Ha a vezetésnek a mérlegelés során olyan, eseményekkel vagy feltételekkel kapcsolatos lényeges bizonytalanságokról van tudomása, amelyek jelentős kétséget támasztanak a gazdálkodónak a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatban, ezeket a bizonytalanságokat közzé kell tenni. Amennyiben a pénzügyi kimutatásokat nem a vállalkozás folytatását feltételezve készítik, közzé kell tenni ezt aényt, azzal az alappal együtt, amelyen a pénzügyi kimutatások készültek és annak okával együtt, ami miatt a gazdálkodó nem minősül folytatható vállalkozásnak.
24. Annak megítélésekor, hogy helyénvaló-e a vállalkozás folytatásának feltételezése, a vezetés számba veszi az összes rendelkezésre álló, a belátható jövőre vonatkozó információt, amely belátható jövő legalább a mérleg fordulónapjától számított tizenkét hónapos időtartam kell legyen, de nem korlátozódik arra. A mérlegelés mértéke minden esetben a körülmények függvénye. Abban az esetben, ha egy gazdálkodó nyereséges működési múlttal rendelkezik, és megfelelő hozzáférése van pénzügyi forrásokhoz, részletesebb elemzés nélkül arra a következtetésre lehet jutni, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése helytálló. Egyéb esetekben a vezetésnek szükséges lehet mérlegelni a jelenlegi és a várható nyereségekkel kapcsolatos tényezők széles skáláját, az adósság-visszafizetési ütemezést és a potenciális helyettesítő pénzügyi forrásokat ahhoz, hogy meggyőződhessen arról, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése helytálló.

#### ELHATÁROLÁS ALAPÚ SZÁMVITEL

25. Egy gazdálkodónak a pénzügyi kimutatásait – a cash-flow-kimutatás kivételével – az elhatárolás alapú számvitel alapján kell elkészítenie.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése értelmezést.

26. Az elhatárolás alapú számvitel alapján az ügyleteket és egyéb eseményeket akkor mutatják ki, amikor azok megtörténnek (nem pedig akkor, amikor a pénzeszközt vagy annak egyenértékését megkapják vagy kifizetik), és azoknak az időszakoknak számviteli nyilvántartásaiban szerepeltetik azokat, és azoknak az időszakoknak pénzügyi kimutatásaiban mutatják be azokat, amelyekre vonatkoznak. A ráfordításokat a felmerült költségek és a bevétel egyes tételeinek megszolgáltatása közötti közvetlen kapcsolat alapján számolják el az eredménykimutatásban (összemérés elve). Mindazonáltal, az összemérés elvének alkalmazása nem engedi meg azoknak a tételeknek a kimutatását a mérlegben, amelyek nem felelnek meg az eszközök vagy a kötelezettségek definíciójának.

#### A BEMUTATÁS KÖVETKEZETESSÉGE

27. Az egyes tételek bemutatását és besorolását a pénzügyi kimutatásokban meg kell tartani egy időszakról a következőre, kivéve ha:
- a) a gazdálkodó tevékenységének jellegében bekövetkezett jelentős változás vagy a pénzügyi kimutatások bemutatásának áttekintése azt mutatja, hogy a változtatás az események vagy ügyletek megfelelőbb bemutatását fogja eredményezni; vagy
  - b) a bemutatás megváltoztatását valamely nemzetközi számviteli standard vagy az Állandó Értelmezési Bizottság valamely értelmezése követeli meg <sup>(1)</sup>.
28. Egy jelentős akvizíció vagy értékesítés, vagy a pénzügyi kimutatások bemutatásának áttekintése jelezhetik a pénzügyi kimutatások eltérő bemutatásának szükségességét. A gazdálkodónak csak akkor szabad megváltoztatnia a pénzügyi kimutatások bemutatását, ha a megváltozott struktúra valószínűsíthetően a jövőben is használatos lesz, vagy ha az alternatív bemutatás előnye egyértelmű. Abban az esetben, ha a bemutatást ilyen módon megváltoztatják, a gazdálkodónak az összehasonlító adatokat is át kell sorolnia a 40. bekezdéssel összhangban. A bemutatásnak a nemzeti előírásoknak való megfelelés céljából történő megváltoztatása megengedett, amennyiben a módosított bemutatás továbbra is összhangban van a jelen standard követelményeivel.

#### A LÉNYEGESSÉG ÉS AZ ÖSSZEVONÁS

29. A pénzügyi kimutatásokban minden lényeges tételt elkülönítve kell bemutatni. A nem jelentős összegeket össze kell vonni a hasonló jellegű vagy rendeltetésű összegekkel, és nem kell azokat elkülönülten bemutatni.
30. A pénzügyi kimutatások nagy mennyiségű ügylet feldolgozásából állnak elő úgy, hogy ezen ügyleteket jellegük vagy rendeltetésük alapján csoportosítva rendszerezik. Az összevonás és besorolás folyamatának utolsó szakasza az összevont és besorolt adatok bemutatása, amely adatok elkülönült tételsort alkotnak magukban a pénzügyi kimutatásokban vagy a megjegyzésekben. Ha valamely tételsor önmagában nem lényeges, azt összevonják más tételekkel akár magukban a pénzügyi kimutatásokban, akár a megjegyzésekben. Egy tétel, amely nem elég lényeges ahhoz, hogy biztosított legyen az elkülönült bemutatás magukban a pénzügyi kimutatásokban, elég lényeges hatású lehet azonban ahhoz, hogy elkülönülten kelljen bemutatni a megjegyzésekben.
31. Ebben az értelemben egy információ lényeges, ha közzétételének elhagyása befolyásolhatja a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit. A lényegesség a tételnek az elhagyása konkrét körülményei között megítélt nagyságrendjétől és jellegétől függ. Annak eldöntésekor, hogy egy tétel, vagy tételeknek az összessége lényeges-e, a tétel jellegét és nagyságrendjét együttesen kell értékelni. A körülményektől függően akár a jelleg, akár a nagyságrend lehet a döntő tényező. Például az azonos jellegű és rendeltetésű egyedi eszközöket akkor is összevonják, ha az egyedi összegek jelentősek. Ugyanakkor a jellegükben vagy rendeltetésükben különböző nagy összegű tételeket külön mutatják be.
32. A lényegesség elve kimondja, hogy a nemzetközi számviteli standardok konkrét közzétételi előírásainak nem kell eleget tenni, ha az eredményként kapott információ nem lényeges.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-18 Következetesség – Alternatív módszerek értelmezését.

## NETTÓSÍTÁS

33. Az eszközök és a kötelezettségek nem vonhatók össze egymással, kivéve, amikor a nettósítást más nemzetközi számviteli standard előírja, vagy lehetővé teszi.
34. A bevétel és ráfordítás tételek akkor, és csak akkor nettósíthatók, ha:
- azt egy Nemzetközi Számviteli Standard előírja, vagy lehetővé teszi; vagy ha
  - az ugyanazon, vagy hasonló ügyletekből és eseményekből származó nyereségek, veszteségek és a kapcsolódó ráfordítások nem lényegesek. Ezeket az összegeket a 29. bekezdésnek megfelelően össze kell vonni.
35. Fontos, hogy mind az eszközök és a kötelezettségek, mind a bevételek és a ráfordítások, amennyiben lényegesek, elkülönülten legyenek megjelenítve. A nettósítás akár az eredménykimutatásban, akár a mérlegben – kivéve, ha a nettósítás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi – csökkenti a felhasználók azon képességét, hogy a létrejött ügyleteket megérthessék, és a gazdálkodó jövőbeni pénzáramlásait megbecsüljék. Az eszközök értékvesztéssel – mint például a készleteknek elavulás miatti értékvesztéssel vagy a követeléseknek a kétes követelésekre képzett értékvesztéssel – csökkentett értéken, nettó módon történő kimutatása nem minősül nettósításnak.
36. Az IAS 18 *Bevételek* standard meghatározza a bevétel fogalmát, és annak értékelését az érte kapott vagy érte járó ellenértéknek a valós értékén írja elő, figyelembe véve a gazdálkodó által adott kereskedelmi és mennyiségi kedvezmények összegét. Szokásos üzleti tevékenysége során egy gazdálkodó olyan egyéb ügyleteket bonyolít le, amelyek nem termelnek bevételt, de amelyek együtt járnak a fő bevételtermelő tevékenységekkel. Az ilyen ügyletek eredményeit, amennyiben ez a bemutatás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi, az ugyanazon ügyletkez kapcsolódó bármely bevételnek a kapcsolódó ráfordítással történő összevonásával mutatják be. Például:
- a befektetett eszközök, beleértve a befektetések és a működési eszközök, elidegenítéséből származó nyereségeket és veszteségeket az eszköz könyv szerinti értékének és az értékesítési ráfordításoknak a kiküldéséből származó bevételekből történő levonásával mutatják be;
  - a valamely harmadik féllel fennálló szerződéses viszony (például albérleti megállapodás) keretében megtérített ráfordításokat a kapcsolódó visszatérítéssel szemben nettósítják; és
  - a rendkívüli tételek kimutathatók a kapcsolódó adóval és a kisebbségi részesedéssel összevonva, a bruttó értékeknek a megjegyzésekben való bemutatásával.
37. Ezen túlmenően a hasonló ügyletek egy csoportjából származó nyereségek és veszteségek is nettó módon kerülnek bemutatásra, például a devizaügyletek nyeresége és vesztesége, vagy az értékesítési célból vásárolt értékpapirokból származó nyereségek és veszteségek. Az ilyen nyereségeket és veszteségeket azonban elkülönítve kell bemutatni, ha azok mértéke, jellege vagy gyakorisága olyan, hogy arra az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard elkülönített közzétételt ír elő.

## ÖSSZEHASONLÍTÓ ADATOK

38. Amennyiben valamely nemzetközi számviteli standard mást nem tesz lehetővé vagy mást nem ír elő, a pénzügyi kimutatásokban szereplő valamennyi számadat esetében közzé kell tenni az előző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat. Összehasonlító adatokat kell a magyarázó vagy leíró jellegű információk között szerepeltetni, ha ez fontos a tárgyidőszaki pénzügyi kimutatások megértése szempontjából.
39. Egyes esetekben az előző időszak(ok) pénzügyi kimutatásaiban leírt szöveges információ a tárgyidőszak tekintetében is releváns. Például egy olyan jogvitának a részleteit, amelynek kimenetele a legutolsó mérlegfordulónapon még bizonytalan volt, és amely továbbra is eldöntésre vár, közzéteszik a tárgyidőszakban. A felhasználók számára hasznos az információ, hogy a bizonytalanság már a legutolsó mérlegfordulónapon is létezett, és hogy milyen lépéseket tettek a tárgyidőszakban a bizonytalanság megszüntetése érdekében.

40. Amennyiben a pénzügyi kimutatások egyes tételeinek bemutatását vagy besorolását megváltoztatják, az összehasonlítható adatokat – kivéve, ha ez nem megvalósítható – át kell sorolni annak érdekében, hogy a jelen időszakkal való összehasonlíthatóságot biztosítsák, és bármely átsorolás jellegét, összegét és indokát közzé kell tenni. Abban az esetben, ha az összehasonlítható adatok átsorolása megvalósíthatatlan, a gazdálkodónak közzé kell tennie az át nem sorolás indokát, valamint azoknak a változtatásoknak a jellegét, amelyeket tettek volna, ha az összegeket átsorolják.
41. Előállhatnak olyan körülmények, amikor az összehasonlítható adatoknak a jelen időszakkal való összehasonlíthatóság érdekében történő átsorolása nem lehetséges. Például lehetséges, hogy az előző időszak(ok) során az adatok nem kerültek olyan módon gyűjtésre, ami lehetővé tenné az átsorolást, és nem lehet újra előállítani az információkat. Ebben az esetben az összehasonlítható adatok azon helyesbítéseinek jellegét teszik közzé, amelyeket el kellett volna végezni. Az IAS 8 foglalkozik az összehasonlítható adatoknak a visszamenőlegesen alkalmazott számviteli politika változtatás miatti helyesbítésével.

## A SZERKEZET ÉS A TARTALOM

### Bevezetés

42. A jelen standard bizonyos tételeknek magukban a pénzügyi kimutatásokban való közzétételét írja elő, másoknak pedig vagy magukban a pénzügyi kimutatásokban való, vagy a megjegyzésekben való közzétételét írja elő, továbbá javasolt formátumokat ad meg a standard függelékeként, amelyet egy gazdálkodó a saját körülményeinek megfelelően alkalmazhat. Az IAS 7 tartalmazza a cash-flow-kimutatás összeállításának szerkezetét.
43. A jelen standard a közzététel fogalmát tág értelemben használja, beleértve abba mind a magukban a pénzügyi kimutatásokban, mind a megjegyzésekben bemutatott tételeket. A más Nemzetközi Számviteli Standardok által előírt közzétételeket az adott standardok előírásaival összhangban kell szerepeltetni. A jelen vagy más standard eltérő rendelkezésének hiányában az ilyen közzétételeket vagy magukban a megfelelő pénzügyi kimutatásokban vagy a megjegyzésekben kell szerepeltetni.

### A pénzügyi kimutatások azonosítása

44. A pénzügyi kimutatásokat egyértelműen azonosítani kell, és az ugyanazon közzétett dokumentum egyéb részeitől egyértelműen el kell különíteni őket.
45. A nemzetközi számviteli standardok csak a pénzügyi kimutatásokra vonatkoznak, és nem vonatkoznak az éves jelentésben, vagy más anyagokban szereplő egyéb információkra. Ezért fontos, hogy a felhasználók képesek legyenek megkülönböztetni a nemzetközi számviteli standardok alapján készített információkat az egyéb információktól, amelyek hasznosak lehetnek a felhasználók számára, de amelyek nem tartoznak a standardok hatálya alá.
46. A pénzügyi kimutatások minden egyes elemét egyértelműen kell azonosítani. Ezen túlmenően az alábbi információkat szembetűnően fel kell tüntetni és meg kell ismételni, amennyiben az a bemutatott információ megfelelő megértéséhez szükséges:
- a beszámolót készítő gazdálkodó neve, vagy egyéb azonosítója;
  - annak megjelölése, hogy az adott pénzügyi kimutatások egy gazdálkodóra, vagy gazdálkodók egy csoportjára vonatkoznak;
  - a mérleg fordulónapja, vagy a pénzügyi kimutatások által lefedett időszak, attól függően, hogy a pénzügyi kimutatások adott elemére melyik a helyénvaló;
  - a jelentés pénzneme; és
  - a pénzügyi kimutatásokban szereplő számadatok pontosságának mértéke.
47. A 46. bekezdésben szereplő követelményeknek általában oldalfejléceknek és rövidített oszlopfejléceknek a pénzügyi kimutatások valamennyi oldalán történő feltüntetésével tesznek eleget. Mérlegelés szükséges annak eldöntésére, hogy melyik módszer a legalkalmasabb ezen információk szerepeltetésére. Például, ha a pénzügyi kimutatásokat elektronikus formában olvassák, esetleg nem használnak elkülönült oldalakat; a fenti adatokat ilyen esetben olyan gyakorisággal szerepeltetik, amely biztosítja a bemutatott információ megfelelő megértését.

48. A pénzügyi kimutatásokban a könnyebb érthetőség érdekében gyakran a beszámoló pénznemének ezres vagy milliós egységében szerepeltetik az adatokat. Ez elfogadható, amennyiben a pontosság mértékét közlésteszik és nem vesz el lényeges információt.

#### A beszámolási időszak

49. Pénzügyi kimutatásokat legalább évente kell prezentálni. Amennyiben kivételes esetekben a gazdálkodó mérlegfordulónapja megváltozik, és az éves pénzügyi kimutatásokat egy évnél hosszabb, vagy rövidebb időszakra prezentálják, a gazdálkodónak a pénzügyi kimutatások által lefedett időszak megjelölésén túlmenően közzé kell tennie:
- az egy évtől eltérő beszámolási időszak alkalmazásának okát; és
  - a tényt, hogy az eredménykimutatásban, a saját tőke változásban, a cash-flow-kimutatásban és a kapcsolódó megjegyzésekben szereplő összehasonlító adatok nem összehasonlíthatók.
50. Kivételes körülmények esetén a gazdálkodó arra kényszerülhet vagy úgy dönthet, hogy megváltoztatja mérlegfordulónapját, például a gazdálkodónak egy eltérő mérlegfordulónapú gazdálkodó által történő felvásárlását követően. Ebben az esetben fontos, hogy a felhasználók tudják, hogy a tárgyidőszakban bemutatott összegek és az összehasonlító adatok nem összehasonlíthatóak, és fontos, hogy a mérlegfordulónap megváltozásának okát bemutassák.
51. A pénzügyi kimutatások általában következetesen egyéves beszámolási időszakokra készülnek. Egyes gazdálkodók ugyanakkor gyakorlati okokból szívesebben készítenek beszámolót például 52 hetes beszámolási időszakokra. A jelen standard nem zárja ki ennek lehetőségét, mivel az így elkészített pénzügyi kimutatások valószínűleg nem különböznek lényegesen az egy évre vonatkozóktól.

#### Időszerűség

52. A pénzügyi kimutatások használhatósága csökken, ha azok a felhasználók részére nem állnak rendelkezésre a mérleg fordulónapját követő észszerű időn belül. A gazdálkodónak a mérlegfordulónapot követő hat hónapon belül közzé kell tudnia tenni pénzügyi kimutatásait. A folyamatosan fennálló tényezők, mint például a gazdálkodó működésének összetettsége, nem elegendő okok arra, hogy ne készítsenek időben pénzügyi kimutatásokat. Számos jogrendszerben konkrétabb határidőket határoznak meg törvényi előírások, és piaci szabályozások.

#### A mérleg

##### A rövid lejáratú/hosszú lejáratú megkülönböztetés

53. Tevékenysége jellege alapján minden gazdálkodónak el kell döntenie, hogy elkülönülten csoportosítva mutatja-e be magában a mérlegben a forgó- és befektetett eszközöket, és a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségeket. Elkülönített kimutatás esetén jelen standard 57–65. bekezdéseit kell alkalmazni. Ha a gazdálkodó úgy dönt, hogy nem alkalmazza ezt a megkülönböztetést, az eszközöket és a kötelezettségeket általánosságban azok likviditási sorrendjében kell bemutatni.
54. Bármelyik bemutatási módot választják is, a gazdálkodónak minden olyan eszköz- és kötelezettségtétel esetében, amely egyszerre tartalmaz a mérlegfordulónapot követő tizenkét hónapon belül és azon túl megtérülő vagy rendeződő összegeket, közzé kell tennie azt az összeget, amelynek megtérülése vagy rendezése tizenkét hónapon túl várható.
55. Amikor valamely gazdálkodó jól azonosítható működési cikluson belül nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat, a forgó- és befektetett eszközök és a rövid és hosszú lejáratú kötelezettségek elkülönített kimutatása magában a mérlegben hasznos információt nyújt a működőtőkeként folyamatosan forgásban lévő nettó eszközöknek a gazdálkodó hosszú távú tevékenységei során használt nettó eszközöktől való megkülönböztetése által. Ez kiemeli továbbá azokat az eszközöket, amelyeknek megtérülése az adott működési ciklusban várható, valamint azokat a kötelezettségeket, amelyeknek rendezése ugyanabban az időszakban esedékes.

56. Az eszközök és kötelezettségek esedékességére vonatkozó információk hasznosak a gazdálkodó likviditásának és tartós fizetőképességének értékelésekor. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standard megkívánja mind a pénzügyi eszközök, mind a pénzügyi kötelezettségek esedékességének közzétételét. A pénzügyi eszközök közé tartoznak a vevő- és az egyéb követelések, és pénzügyi kötelezettségek a szállítói és az egyéb kötelezettségek. A nem pénzügyi eszközök és kötelezettségek, mint például a készletek és a céltartalékok, megtérülésének és rendezésének várható időpontjára vonatkozó információ hasznos függetlenül attól, hogy a rövid és hosszú lejáratú eszközöket és kötelezettségeket elkülönítve mutatják-e be vagy sem. Például egy gazdálkodó közzéteszi a várhatóan a mérleg fordulónapjától számított egy éven túl megtérülő készleteinek összegét.

#### A forgóeszközök

57. Egy eszközt a forgóeszközök között kell kimutatni, ha:
- várhatóan a gazdálkodó szokásos működési ciklusa folyamán realizálják, vagy ezen időszak alatt történő értékesítésre vagy felhasználásra tartják; vagy
  - elsősorban kereskedési céllal, vagy rövid ideig tartják, és várhatóan a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül realizálják; vagy
  - olyan pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékes, amelynek felhasználása nem esik korlátozás alá.
- Minden egyéb eszközt a befektetett eszközök között kell kimutatni.

58. Ahol a jelen standard a befektetett eszköz kifejezést használja, ez egyaránt vonatkozik a hosszú távú célt szolgáló tárgyi, immateriális, működési és pénzügyi eszközökre. A standard nem tiltja meg az ettől eltérő elnevezések használatát, amennyiben azok jelentése egyértelmű.
59. Egy gazdálkodó működési ciklusa a gyártáshoz szükséges anyagok beszerzése és azoknak pénzeszközben, vagy egy könnyen pénzeszközre váltható instrumentumban való megtérülése között eltelt idő. A forgóeszközök közé tartoznak a szokásos működési cikluson belül értékesítésre, felhasználásra és realizálásra kerülő készletek és vevőkövetelések még akkor is, ha a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül várhatóan nem realizálódnak. A piacképes értékpapírokat csak abban az esetben lehet forgóeszközként kimutatni, ha azokat a gazdálkodó a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül realizálni szándékozik, egyéb esetekben befektetett eszköznek minősülnek.

#### A rövid lejáratú kötelezettségek

60. Egy kötelezettséget a rövid lejáratú kötelezettségek között kell kimutatni, ha:
- azt a gazdálkodó szokásos működési ciklusa folyamán várhatóan teljesítik; vagy
  - teljesítése a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül esedékes.

Minden egyéb kötelezettséget a hosszú lejáratú kötelezettségek között kell kimutatni.

61. A rövid lejáratú kötelezettségek a forgóeszközökhöz hasonló módon kategorizálhatók. Némely rövid lejáratú kötelezettség, mint például a szállítói kötelezettségek, valamint a személyi jellegű és egyéb működési költségek elhatárolásai részei a tevékenység szokásos működési ciklusában használt működőtőkének. Ezeket a működéssel kapcsolatos tételeket abban az esetben is a rövid lejáratú kötelezettségek közé kell felvenni, ha pénzügyi rendezésük csak a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon túl esedékes.
62. Vannak olyan egyéb rövid lejáratú kötelezettségek, amelyek nem részei a jelen működési ciklusnak, de a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül esedékes a kiegyenlítésük. Ilyenek például a kamatozó kötelezettségek, a banki folyószámlahitelek, a fizetendő osztalékok, a nyereségadók és az egyéb nem szállítói kötelezettségek rövid lejáratú részei. Azok a kamatozó kötelezettségek, amelyek a működőtőke finanszírozását hosszú távon szolgálják és tizenkét hónapon túl esedékesek, a hosszú lejáratú kötelezettségek közé sorolandók.



63. A gazdálkodónak a hosszú lejáratú, kamatozó kötelezettségeket akkor is hosszú lejáratú kötelezettségként kell kimutatnia, ha azok kiegyenlítése a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül esedékes, ha:
- az eredeti futamidő hosszabb volt, mint tizenkét hónap;
  - a gazdálkodó a kötelezettséget hosszú távon szándékozik újrafinanszírozni; és
  - a szándékot még a pénzügyi kimutatások lezárását megelőzően refinanszírozásra vagy fizetés átütemezésére vonatkozó szerződés erősíti meg.
- A rövid lejáratú kötelezettségek közül, a jelen bekezdéssel összhangban, kiemelt bármely kötelezettség összegét, az ezen bemutatást alátámasztó információkkal együtt, a mérleghez készített megjegyzésekben közzé kell tenni.
64. Egyes, a következő működési ciklus során esedékes kötelmek, amelyek a gazdálkodó döntésétől függően várhatóan újrafinanszírozhatók vagy „előre görgethetők”, várhatóan nem terhelik a gazdálkodó működőtőkését. Az ilyen kötelmek a gazdálkodó hosszú távú finanszírozása részének tekintendők és ezért azokat a hosszú lejáratúként kell besorolni. Ugyanakkor azokban az esetekben, amikor a refinanszírozás nem a gazdálkodó döntésétől függ (ez lenne az eset, ha a refinanszírozásra nincs megállapodás), a refinanszírozás nem tekinthető automatikusnak és a kötelmet rövid lejáratúként kell besorolni, kivéve ha a mérleg közzétételre történő engedélyezése előtt létrejött refinanszírozási megállapodás bizonyosságot szolgáltat arra nézve, hogy a fordulónapon a kötelezettség tartalmában hosszú lejáratú volt.
65. Egyes kölcsönmegállapodások tartalmaznak a kölcsön felvevője által tett kötelezettségvállalásokat (megállapodásokat), amelyek értelmében a kölcsönvevő pénzügyi helyzetére vonatkozó bizonyos feltételek megsértése esetén a kötelezettség azonnal esedékessé válik. Ebben az esetben a kötelezettséget csak akkor lehet hosszú lejáratúként besorolni, amennyiben:
- a hitelező – még a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt – beleegyezett, hogy nem követeli a szerződésszegés miatt a kölcsönösszeg visszafizetését; és
  - nem valószínű, hogy további szerződésszegés következzen be a mérleg fordulónapját követő tizenkét hónapon belül.

#### Magában a mérlegben bemutatandó információk

66. A mérleg maga minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmazza:
- ingatlanok, gépek és berendezések;
  - immateriális javak;
  - pénzügyi eszközök (a d), f) és g) pontokban szereplő összegek kivételével);
  - tőkemódszerrel elszámolt befektetések;
  - készletek;
  - vevő- és egyéb követelések;
  - pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek;
  - szállítói és egyéb kötelezettségek;
  - adókötelezettségek és követelések az IAS 12 Nyereségadók *standardban előírtak szerint*;
  - céltartalékok;
  - hosszú lejáratú kamatozó kötelezettségek;
  - kisebbségi részesedések; és
  - jegyzett tőke és tartalékok.

67. További tételeket, összesítő sorokat és részösszegeket kell szerepeltetni magában a mérlegben azokban az esetekben, amikor egy nemzetközi számviteli standard ezt előírja, vagy amikor ez a gazdálkodó pénzügyi helyzetének valós bemutatásához szükséges.
68. A jelen standard nem ír elő kötelező sorrendet vagy formátumot a tételek megjelenítésére. A 66. bekezdés egyszerűen egy felsorolást tartalmaz olyan tételekről, amelyek egymástól jellegükben vagy rendeltetésükben olyan mértékben eltérnek, ami miatt az elkülönített bemutatásuk magában a mérlegben indokolt. Szemléltető formátumokat a jelen standard függeléke tartalmaz. A fent felsorolt tételcsoportok módosításai a következők lehetnek:
- a) további tételcsoportokat kell szerepeltetni, amennyiben valamely nemzetközi számviteli standard megkívánja azok elkülönült bemutatását magában a mérlegben, vagy amikor egy tétel nagyságrendje, jellege vagy rendeltetése alapján az elkülönített bemutatás segítené a gazdálkodó valós pénzügyi helyzetének bemutatását; és
  - b) a használt megnevezések és a tételek sorrendje megváltoztatható a gazdálkodó és tevékenységei sajátosságainak megfelelően, a gazdálkodó pénzügyi helyzetének átfogó megértéséhez szükséges információk biztosítása érdekében. Például egy bank kiegészíti a fenti előírásokat olyan módon, hogy megfeleljen az IAS 30 *Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban* standard 18–25. bekezdéseinek.
69. A 66. bekezdésben felsorolt tételek átfogó jellegűek, és nem szükségszerűen kell más standardok hatókörébe eső tételekre korlátozódniuk. Az immateriális javak például tartalmazzák a goodwillt és a fejlesztési ráfordításokból származó eszközöket.
70. A további elkülönített tételek bemutatására vonatkozó döntéshez mérlegelni kell:
- a) az egyes eszközök jellegét és likviditását, és azok lényegességét, amely a legtöbb esetben a goodwill és a fejlesztési ráfordításokból származó eszközök, a monetáris és a nem monetáris eszközök, és a forgó és befektetett eszközök elkülönített bemutatását eredményezi;
  - b) azoknak a gazdálkodón belüli rendeltetését, amely például az operatív és a pénzügyi eszközök, a készletek, a követelések, a pénzeszközök és a pénzeszköz-egyenértékesek elkülönített bemutatását eredményezi; és
  - c) a kötelezettségek összegét, jellegét és lejárátát, amely például a kamatozó és nem kamatozó kötelezettségek és a céltartalékok elkülönített bemutatását eredményezi, azoknak a rövid vagy hosszú lejárátuként történő besorolásával, ha ez helyénvaló.
71. A jellegükben vagy rendeltetésükben különböző eszközökre és kötelezettségekre néha különböző értékelési alapot kell alkalmazni. Például az ingatlanok, gépek és berendezések bizonyos csoportjai az IAS 16-nak megfelelően bekerülési értéken, vagy átértékelt értéken mutathatók ki. Az eszközök különböző csoportjainál a különböző értékelési alapok használata azt jelzi, hogy azok jellege vagy rendeltetése különbözik és így külön tételcsoportként mutatandók be.

Magában a mérlegben vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

72. Egy gazdálkodónak vagy magában a mérlegben, vagy a mérleghez tartozó megjegyzésekben kell közzétennie a bemutatott tételek további alábontását a gazdálkodó működési körülményeinek megfelelő módon csoportosítva. Minden tételt tovább kell bontani annak jellege szerint, amennyiben indokolt, és az anyavállalattal, a leányvállalatokkal, a társult vállalkozásokkal és az egyéb kapcsolt felekkel szembeni kötelezettségeket és követeléseket elkülönítve kell bemutatni.

73. Az alábontásokban közölt részletezés, akár magában a mérlegben, akár a megjegyzésekben, a nemzetközi számviteli standardok előírásaitól és az érintett összegek nagyságától, jellegétől és rendeltetésétől függenek. A 70. bekezdésben leírt tényezőket az alábontás alapjának meghatározásakor is figyelembe kell venni. A közzétételek tételenként el fognak térni, például:
- a) a tárgyi eszközöket csoportonként az IAS 16 *Ingtatlanok, gépek és berendezések* standard szerint kell besorolni;
  - b) a követelések csoportosítása a vevőkövetelések, a csoport egyéb tagjaival szembeni követelések, kapcsolt felekkel szembeni követelések, ráfordítások aktív időbeli elhatárolásai és egyéb összegek szerint történik;
  - c) a készleteket az IAS 2 *Készletek* standard szerint kell csoportosítani olyan csoportokba, mint áruk, nyersanyagok, anyagok, befejezetlen termelés és késztermékek;
  - d) a céltartalékok vizsgálata során külön tüntetik fel a munkavállalói juttatásokra képzett és az egyéb, a gazdálkodó sajátosságainak megfelelően képzett céltartalékokat; és
  - e) a saját tőke és a tartalékok elemzése során külön kerülnek feltüntetésre a jegyzett tőke, a részvény ázsiók és a tartalékok különböző csoportjai.
74. A gazdálkodónak vagy magában a mérlegben, vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie a következőket:
- a) az alaptőke minden osztályára:
    - i. a kibocsátásra engedélyezett részvények száma;
    - ii. a kibocsátott és teljes egészében kiegyenlített, és a kibocsátott és még nem teljesen kiegyenlített részvények száma;
    - iii. a részvények névértéke, vagy annak leírása, hogy a részvényeknek nincs névértéke;
    - iv. az év elején és végén forgalomban lévő részvények számának levezetése;
    - v. az adott részvényosztályhoz kapcsolódó jogok, elsőbbségi jogok és korlátozások, beleértve az osztalékfizetéssel és a tőke-visszatérítéssel kapcsolatos korlátozásokat;
    - vi. a gazdálkodó részvényeiből a gazdálkodó, leányvállalatok vagy kapcsolt felek által birtokolt részvények; és
    - vii. az opciós vagy értékesítési szerződések keretében kibocsátásra fenntartott részvények, beleértve a feltételeket és az összegeket;
  - b) minden egyes, a saját tőkében kimutatott tartalék jellegének és céljának a leírása;
  - c) a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő jóváhagyása előtt javasolt vagy bejelentett osztalék összege; és
  - d) bármely halmozódó elsőbbségi osztalék ki nem mutatott összege.

A jegyzett tőke nélküli gazdálkodóknak, mint pl. a személyegyesítő társaságoknak a fenti követelményekkel egyenértékű információkat kell közzétenniük, bemutatva valamennyi tőkerészesedés-kategória mozgásait az időszakban, valamint valamennyi tőkerészesedés-kategóriára a kapcsolódó jogokat, elsőbbségi jogokat és korlátozásokat.

#### *Az eredménykimutatás*

Magában az eredménykimutatásban bemutatandó információk

75. Az eredménykimutatás maga minimálisan az alábbi összegeket bemutató sorokat kell tartalmazza:
- a) bevételek;
  - b) üzemi (üzleti) tevékenység eredménye;
  - c) pénzügyi ráfordítások;

- d) a tőke módszer alapján elszámolt, társult és közös vállalkozásokból származó nyereség és veszteség;
- e) adóráfordítások;
- f) a szokásos vállalkozási tevékenység nyeresége vagy vesztesége;
- g) rendkívüli tételek;
- h) kisebbségi részesedések; és
- i) időszak nettó nyeresége vagy vesztesége.

További tételeket, összesítő sorokat és részösszegeket kell szerepeltetni magában az eredménykimutatásban azokban az esetekben, amikor egy nemzetközi számviteli standard ezt előírja, vagy amikor ez a gazdálkodó pénzügyi teljesítményének valós bemutatásához szükséges.

76. Egy gazdálkodó különböző tevékenységeinek, ügyleteinek és eseményeinek hatásai különböznek stabilitásukban, kockázatukban és előrejelezhetőségükben, és a teljesítményelemek közöttétele segít az elért teljesítmény megértésében és a jövőbeni eredmények felbecsülésében. További tételsorokat kell szerepeltetni magában az eredménykimutatásban, és módosítani kell a használt megnevezéseket és a tételek sorrendjét, amennyiben ez a teljesítmény elemeinek magyarázatához szükséges. A figyelembe veendő szempontok tartalmazzák a lényegességet, és a bevételek és ráfordítások különböző elemeinek a jellegét és a rendeltetését. Például egy bank módosítja a megnevezéseket annak érdekében, hogy megfeleljen az IAS 30 9–17. bekezdés specifikusabb követelményeinek. A bevétel és a ráfordítás tételek csak akkor számolhatók el egymással szemben, amennyiben a 34. bekezdésben foglalt feltételek teljesülnek.

#### Magában az eredménykimutatásban vagy a megjegyzésekben bemutatandó információk

77. Egy gazdálkodónak vagy magában az eredménykimutatásban, vagy az eredménykimutatáshoz tartozó megjegyzésekben kell közzétennie a ráfordításoknak egy elemzését vagy a költségek jellege, vagy azok gazdálkodón belüli rendeltetése szerint.
78. A gazdálkodók számára javasolt, hogy magában az eredménykimutatásban mutassák be a 77. bekezdés szerinti elemzést.
79. A ráfordítástételeket a pénzügyi teljesítményelemek – stabilitás, nyereség/veszteségpotenciál és előrejelezhetőség szempontjából különböző – körének kiemelésére tovább kell bontani. Ezt az információt két módszer egyike szerint kell elkészíteni.
80. Az első elemzést összköltség módszernek hívják. A ráfordítások az eredménykimutatásban jellegük szerint kerülnek csoportosításra (például értékcsökkenési leírás, anyagköltség, szállítási költségek, fizikai és alkalmazotti bérköltség, reklámköltségek), és nem kerülnek felosztásra a gazdálkodó különböző funkciói szerint. Ez a módszer sok kisebb gazdálkodónál könnyen használható, mivel nem szükséges a működési költségeket funkcionális csoportokra felosztani. Az összköltség módszer szerinti csoportosítás példája a következő:

Árbevétel		X
Egyéb működési bevételek		X
A késztermékek és a befejezetlen termelés értékének változása	X	
Felhasznált alap- és segédanyagok	X	
Személyi jellegű költségek	X	
Értékcsökkenési és amortizációs leírás	X	
Egyéb működési ráfordítások	X	
	<hr/>	
Működési ráfordítások összesen		(X)
		<hr/>
Az üzleti tevékenység nyeresége		X
		<hr/> <hr/>

81. A késztermékek és a befejezetlen termelés értékének tárgyidőszaki változása a termelési költségek korrekcióját jelentik azt tükrözendő, hogy vagy a termelés növelte a készletszinteket, vagy hogy a termelést meghaladó értékesítés csökkentette a készletszinteket. Néhány jogrendszerben a késztermékek és a befejezetlen termelés tárgyidőszaki növekedését közvetlenül az árbevételek után mutatják ki a fenti elemzésben. A bemutatás ugyanakkor nem sugallhatja azt, hogy ezek az összegek bevételeket testesítenek meg.

82. A második elemzést forgalmi költség vagy értékesítési költség módszernek hívják, amely a költségeket rendeltetésük szerint, mint az értesítés, forgalmazási vagy igazgatási tevékenységek költségei részeként csoportosítja. Ez a bemutatás gyakran megfelelőbb információkat nyújt a felhasználók számára, mint az összköltség módszer, de a költségek rendeltetés szerinti felosztása önkényes lehet és jelentős mérlegelést igényel. A forgalmi költség módszer szerinti csoportosítás példája a következő:

Árbevétel	X
Értékesítés közvetlen költségei	(X)
Bruttó nyereség	X
Egyéb működési bevételek	X
Forgalmazási költségek	(X)
Igazgatási ráfordítások	(X)
Egyéb működési ráfordítások	(X)
Üzleti tevékenység nyeresége	X

83. A költségeket forgalmi költség módszer szerint besoroló gazdálkodóknak további információkat kell közölniük a költségnemekre vonatkozóan, beleértve az értékcsökkenési és amortizációs leírást, és a személyi jellegű ráfordításokat.

84. A forgalmi költség módszer és az összköltség módszer közötti választás egyaránt függ történeti és iparági tényezőktől, valamint az adott szervezet jellegétől. Mindkét módszer alkalmas azoknak a költségeknek a bemutatására, amelyek a gazdálkodó értékesítési vagy termelési szintjének változásával együtt közvetlenül vagy közvetve várhatóan változnak. Mivel mindkét számítási módszer más-más típusú gazdálkodó számára előnyös, a jelen standard aszerint írja elő a választást a két csoportosítási módszer között, hogy melyik az, amely valószínűleg fejezi ki a gazdálkodó teljesítményének összetevőit. Azonban amiatt, hogy az összköltség módszer alapján adott információk hasznosak a jövőbeni cash-flow előrejelzésénél, további közzététel van előírva a forgalmi költség módszer használata esetén.

85. A gazdálkodónak vagy magában az eredménykimutatásban, vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie a pénzügyi kimutatások által lefedett időszakban bejelentett vagy javasolt osztalékok egy részvényre eső értékét.

#### A SAJÁT TŐKE VÁLTOZÁSAI

86. A gazdálkodónak a pénzügyi kimutatások külön elemeként közzé kell tennie egy kimutatást, amely bemutatja:

- az időszaki nettó nyereséget vagy veszteséget;
- a bevételek és ráfordítások, nyereségek és veszteségek minden tételét, amelyek más standardok előírásai szerint közvetlenül a saját tőkében kerültek elszámolásra, és ezen tételek összesített értékét; és
- a számviteli politika változásának és az alapvető hibák helyesbítésének kumulatív hatását, melyekkel az IAS 8 javasolt eljárása foglalkozik.

Ezen túlmenően a gazdálkodónak vagy ebben a kimutatásban, vagy a megjegyzésekben be kell mutatnia:

- d) a tulajdonosokkal való tőketranzakciókat, és a tulajdonosoknak történt kifizetéseket;
  - e) a felhalmozott nyereség vagy veszteség értékét az időszak kezdetén és a mérlegfordulónapon, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat; és
  - f) egy levezetést a jegyzett tőke, a részvény ársíók és a tartalékok valamennyi csoportjának időszak elején és végén lévő könyv szerinti értéke között, valamennyi mozgást elkülönítve téve közzé.
87. A gazdálkodó saját tőkéjében két mérlegfordulónap között bekövetkező változások jelzik a nettó eszközök vagy a vagyon növekedését vagy csökkenését az adott időszakban, a pénzügyi kimutatásokban alkalmazott és közzétett értékelési elvek alapján. A saját tőke átfogó változása – a részvényesekkel történt tranzakciók, mint a tőkebefizetések és az osztalékok, által okozott változások kivételével – mutatja a gazdálkodó időszaki tevékenysége által generált teljes nyereséget vagy veszteséget.
88. Az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard előírja, hogy egy adott időszakra vonatkozóan felmerülő bevétel, és költség összes tétele az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége meghatározójaként veendő figyelembe, kivéve ha egy Nemzetközi Számviteli Standard másképp írja elő vagy engedi meg. Más standardok előírják, hogy a nyereségek és veszteségek egyes fajtáit, mint az átértékelési többleteket vagy veszteségeket és egyes árfolyamkülönbségeket közvetlenül a saját tőke változásai között mutassanak ki, a gazdálkodó tulajdonosaival való tőkeügyletekkel és gazdálkodó tulajdonosainak történő kifizetésekkel együtt. Mivel a gazdálkodó pénzügyi helyzetének két mérlegfordulónap közötti változásának megítélése során fontos minden nyereség és veszteség számbavétele, a jelen standard rendelkezik a pénzügyi kimutatások egy külön eleméről, amely rávilágít egy gazdálkodó összes nyereségére és veszteségére, beleértve azokat a tételeket is, amelyek közvetlenül a saját tőkében lettek elszámolva.
89. A 86. bekezdés előírásainak többféleképpen lehet eleget tenni. Több jogrendszerben az alkalmazott megközelítés oszlopos formátumot követ, amely a saját tőke minden elemének nyitó és záró értéke közötti levezetést tartalmaz, beleértve az a)-tól f)-ig tételeket. Egy alternatíva lehet a pénzügyi kimutatások egy olyan külön elemének a bemutatása, amely csak a)-tól c)-ig mutatja be a tételeket. Ebben az esetben a d)-f) pontokban leírt tételek a pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzésekben kerülnek bemutatásra. Mindkét módszerre vonatkozóan minta található a jelen standard függelékében. Akármelyik módszert is alkalmazzák, a 86. bekezdés előírja a b) alatti tételekre részösszegek készítését annak érdekében, hogy a felhasználók a gazdálkodó adott időszaki tevékenységéből származó teljes nyereségeket és veszteségeket levezethessék.

#### *A cash-flow-kimutatás*

90. Az IAS 7 tartalmazza a cash-flow-kimutatás bemutatására és az ahhoz tartozó megjegyzésekre vonatkozó előírásokat. Kimondja, hogy a cash-flow-val kapcsolatos információk hasznosak abban, hogy alapot biztosítsanak a pénzügyi kimutatások felhasználóinak arra, hogy megbecsüljék a gazdálkodó pénzeszköz és pénzeszközegyenértékes termelőképességét és a gazdálkodó igényeit ezen pénzáramlások hasznosítására.

#### *Megjegyzések a pénzügyi kimutatásokhoz*

##### Felépítés

91. Egy gazdálkodó pénzügyi kimutatásához tartozó megjegyzések:
- a) információt kell biztosítani a pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjáról, és a lényeges ügyletekre és eseményekre kiválasztott és alkalmazott sajátos számviteli politikákról;
  - b) közzé kell tenni azokat a nemzetközi számviteli standardok által előírt információkat, amelyek a pénzügyi kimutatásokban máshol nem szerepelnek; és
  - c) további információkat kell szolgáltatniuk, amelyek magukban a pénzügyi kimutatásokban nem szerepelnek, de szükségesek a valós bemutatáshoz <sup>(1)</sup>.
92. A pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzéseket rendszerezett módon kell bemutatni. A magában mérlegben, az eredménykimutatásban és a cash-flow-kimutatásban szereplő minden egyes tételnél keresztivathatkozással meg kell adni a megjegyzésekben található bármely kapcsolódó információt.

<sup>(1)</sup> Lásd még SIC-29 Közzététel – Koncessziós megállapodások.

93. A pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzések tartalmazzák a magában a mérlegben, az eredménykimutatásban, a cash-flow-kimutatásban és a sajáttőke-változások kimutatásában szereplő összegek magyarázó leírását vagy részletesebb elemzését, valamint az egyéb kiegészítő információkat, mint például a függő kötelezettségeket és kötelezettségvállalásokat. Tartalmaznak olyan információkat, amelyek közzétételét a nemzetközi számviteli standardok előírják és ajánlják, és egyéb olyan közzétételeket, amelyek a valós bemutatás eléréséhez szükségesek.
94. A megjegyzéseket általában az alábbi sorrendben kell közzétenni, amely segíti a felhasználókat a pénzügyi kimutatások megértésében és a más gazdálkodók pénzügyi kimutatásaival való összehasonlításban:
- kijelentés a nemzetközi számviteli standardoknak való megfelelésről (lásd 11. bekezdés);
  - kimutatás az értékelés alapjairól és az alkalmazott számviteli politikáról;
  - háttér-információ a magukban az egyes pénzügyi kimutatásokban szereplő tételekhez, az egyes tételek és az egyes pénzügyi kimutatások sorrendjében; és
  - egyéb közzétételek, beleértve:
    - függő kötelezettségeket, kötelezettségvállalásokat, egyéb pénzügyi közzétételeket; és
    - nem pénzügyi közzétételeket.
95. Néhány esetben szükséges vagy kívánatos lehet megváltoztatni az egyes elemek sorrendjét a megjegyzésekben. Például a kamatlábakra és a valós értékre történő helyesbítésekre vonatkozó információkat össze lehet kombinálni a pénzügyi instrumentumok lejárataira vonatkozó információival, holott az előbbiek az eredménykimutatáshoz, míg az utóbbiak a mérleghez kapcsolódó közzétételek. Mindenesetre a megjegyzések szisztematikus felépítését a lehetőségekhez mérten meg kell tartani.
96. A pénzügyi kimutatások elkészítésének alapjára és a sajátos számviteli politikákra vonatkozó információk a pénzügyi kimutatások külön elemeként is bemutatathatók.

#### A számviteli politika bemutatása

97. A pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzések számviteli politikával foglalkozó részének be kell mutatnia a következőket:
- a pénzügyi kimutatások elkészítésére alkalmazott értékelési alapelv(ek)et; és
  - minden egyes specifikus számviteli politikát, amely a pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükséges.
98. A pénzügyi kimutatásokban alkalmazott specifikus számviteli politikák mellett a felhasználóknak fontos ismerniük az alkalmazott értékelési alapelv(ek)et (eredeti bekerülési érték, jelenlegi érték, realizálható érték, valós érték, jelenérték), mivel ezek képezik a pénzügyi kimutatások egésze elkészítésének alapjait. Ha egynél több értékelési alapelvet alkalmaznak a pénzügyi kimutatásokban, például amikor egyes befektetett eszközöket átértékelnek, elégséges megjelölni az eszközök és források kategóriáit, amelyekre az egyes értékelési alapelveket alkalmazzák.
99. Annak eldöntésekor, hogy egy adott számviteli politika bemutatása szükséges-e, a vezetés mérlegeli, hogy a közzététel segítené-e a felhasználókat annak megértésében, hogy az ügyletek és az események hogyan tükröződnek a közzétett teljesítményben és pénzügyi helyzetben. Azon számviteli politikák, amelyeket egy gazdálkodó szükségesnek tarthat bemutatni, kiterjednek, de nem korlátozódnak a következőkre:
- bevételek elszámolása;
  - konzolidációs alapelvek, beleértve a leányvállalatokat és a társult vállalkozásokat;
  - üzleti kombinációk;
  - közös vállalkozások;
  - a tárgyi eszközök és immateriális javak kimutatása és értékcsökkentése/amortizációja;
  - a hitelfelvételi költségek és egyéb ráfordítások aktiválása;

- g) beruházási szerződések;
- h) befektetési célú ingatlanok;
- i) pénzügyi instrumentumok és befektetések;
- j) lízingek;
- k) kutatási és fejlesztési költségek;
- l) készletek;
- m) adók, beleértve a halasztott adókat;
- n) céltartalékok;
- o) munkavállalói juttatások költségei;
- p) külföldi pénznem átváltások és fedezeti ügyletek;
- q) az üzleti és földrajzi szegmensek definíciója és a költségek szegmensek közötti felosztásának alapja;
- r) a pénzeszközök és a pénzeszköz-egyenértékesek fogalma;
- s) inflációs számvitel; és
- t) állami támogatások.

Egyéb Nemzetközi Számviteli Standardok ezen területeken sok esetben kifejezetten megkövetelik a számviteli politikák közzétételét.

100. Minden gazdálkodónak mérlegelnie kell működésének jellegét és azokat a politikákat, amelyeknek közzétételét az adott típusú gazdálkodó esetében a felhasználó elvárna. Például a magánszektor valamennyi gazdálkodójától elvárható, hogy a nyereségadóra vonatkozó számviteli politikát tegyék közzé, beleértve a halasztott adókra, valamint az adókövetelésekre vonatkozó számviteli politikát is. Amennyiben egy gazdálkodónak jelentős külföldi működései vagy külföldi fizetőszközben folyó ügyletei vannak, az árfolyamnyereségekre és -veszteségekre és ezen nyereségek és veszteségek fedezésére alkalmazott számviteli politika közzététele elvárható. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban közzéteszik a goodwill és a kisebbségi részesedések meghatározására alkalmazott számviteli politikát.
101. A számviteli politika lényeges lehet akkor is, ha a tárgy- és bázisidőszakra vonatkozó összegek nem jelentősek. Szintén helyénvaló a számviteli politika közzététele minden egyes a meglévő nemzetközi számviteli standardok által nem szabályozott, de a 20. bekezdéssel összhangban kiválasztott és alkalmazott eljárásra.

#### Egyéb közzétételek

102. Egy gazdálkodónak közzé kell tennie a pénzügyi kimutatásokban az alábbiakat, ha azok a pénzügyi kimutatásokkal együtt közzé tett információkban máshol nincsenek bemutatva:
- a) a gazdálkodó címe és jogi formája, alapításának országa és bejegyzett székhelyének (vagy ha ez a székhelytől eltérő, tevékenysége elsődleges helyének) címe;
  - b) a gazdálkodó működéseinek és főbb tevékenységeinek leírása;
  - c) az anyavállalat és a csoport legfőbb anyavállalatának megnevezése; és
  - d) a foglalkoztatottak száma az időszak végén, vagy az időszak alatt átlagosan.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

103. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.
104. A jelen nemzetközi számviteli standard hatályon kívül helyezi az IAS 1 A számviteli politika közzététele, az IAS 5 A pénzügyi kimutatásokban közzéteendő információk és az IAS 13 A forgóeszközök és rövid lejáratú kötelezettségek bemutatása standardokat, amelyeket a Bizottság 1994-ben fogadott el átszerkesztett formában.



**IAS 2 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)**

**Készletek**

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Bizottság által 1975 októberében jóváhagyott IAS 2 *A készletek értékelése és bemutatása a bekerülési érték rendszer összefüggésében* standardot. A módosított standard az 1995. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard módosította a 28. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

2000 decemberében az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard módosította az 1. bekezdést és beiktatta a 16A bekezdést. A módosított szöveg a 2003. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

A SIC *Értelmezések* közül egy vonatkozik az IAS 2-re:

- SIC-1: *Következetesség – A készletek különböző bekerülési érték formulái*

**TARTALOMJEGYZÉK**

	Bekezdések
Cél	29
Hatókör	29
Fogalmak	29
A készletek értékelése	30
A készletek bekerülési értéke	30
A beszerzés költségei	30
Az átalakítás költségei	30
Egyéb költségek	31
A készletek bekerülési értéke szolgáltatást nyújtók esetében	31
A biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékek bekerülési értéke	31
A bekerülési érték meghatározásának módszerei	31
Bekerülésiérték-formulák	31
Javasolt eljárás	32
Megengedett alternatív eljárás	32
Nettó realizálható érték	32
Ráfordításként történő elszámolás	33
Közzététel	33
Hatálybalépés napja	34

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

## CÉL

A jelen standard célja a készletek számviteli kezelésének előírása a bekerülésiérték-rendszerben. A készletek számvitelének egyik elsődleges kérdése a bekerülési érték összege, amely eszközként számolandó el, és amely a kapcsolódó árbevétel elszámolásáig így kerül kimutatásra. A jelen standard gyakorlati útmutatást ad a bekerülési érték meghatározásához és ezt követően a ráfordítások közötti elszámolásához, beleértve a nettó realizálható érték szintjére történő bármely leírást. Egyben útmutatást ad a bekerülési értéknek a készletekhez történő hozzárendelésére használt bekerülési érték formulákról is.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot a bekerülésiérték-rendszerrel összefüggésben összeállított pénzügyi kimutatásokban kell alkalmazni, az olyan készlettételek számvitelére, amelyek nem:
  - a) a beruházási szerződésekhez, beleértve a közvetlenül szolgáltatási szerződéseket is, kapcsolódó befejezetlen állományok (lásd IAS 11 Beruházási szerződések *standardot*);
  - b) pénzügyi instrumentumok;
  - c) termelők állat-, mezőgazdasági és erdészeti termék-, ásványi érc- és mezőgazdasági terménykészletei, amennyiben ezeket nettó realizálható értékükön veszik számba, az egyes ágazatok bevált gyakorlatának megfelelően;
  - d) mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó biológiai eszközök (lásd IAS 41 Mezőgazdaság *standardot*).
2. A jelen nemzetközi számviteli standard hatályaon kívül helyezi az 1975-ben jóváhagyott IAS 2 *A készletek értékelése és bemutatása a bekerülésiérték-rendszer összefüggésében* standardot.
3. Az 1 c) bekezdésben említett készleteket nettó realizálható értékükön kell értékelni a termelés egyes fázisaiban. Erre például akkor kerül sor, amikor a mezőgazdasági terményeket betakarítják, az érceket kitermelik és értékesítéskor határidős szerződés vagy állami garanciavállalás alapján biztosított, vagy amikor a piac homogén és az értékesítés meghiúsulásának kockázata elhanyagolható. Ezek a készletek nem tartoznak a jelen standard hatálya alá.

## FOGALMAK

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

A készletek olyan eszközök:

  - a) amelyeket a szokásos üzleti tevékenység keretében történő értékesítés céljából tartanak;
  - b) amelyek a termelés folyamatában vannak az ilyen jellegű értékesítéshez; vagy
  - c) amelyek anyagok és termékek formájában vannak, amelyeket a gyártás folyamatában vagy szolgáltatásnyújtáshoz használnak fel.

A nettó realizálható érték a szokásos üzletmenet során a becsült értékesítési ár, csökkentve a befejezés becsült költségeivel és az értékesítéshez szükséges becsült költségekkel.
5. A készletek magukban foglalják a vásárolt és továbbértékesítésre tartott árukat, ideértve például a kiskereskedő által megvásárolt és továbbértékesítésre tartott árukat, vagy a továbbértékesítésre tartott földet vagy más ingatlant. A készletek közé tartoznak a gazdálkodó által legyártott késztermékek és a gyártásban lévő befejezetlen termelés, továbbá a termelési folyamatban felhasználásra váró anyagok és termékek is. Egy szolgáltató esetében a 16. bekezdésben leírt módon a készletek közé tartoznak a szolgáltatás azon költségei, amelyekkel kapcsolatban a gazdálkodó még nem számolta el a kapcsolódó árbevételeket (lásd IAS 18 *Bevételek standardot*).

## A KÉSZLETEK ÉRTÉKELÉSE

6. A készleteket a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbikon kell értékelni.

*A készletek bekerülési értéke*

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

*A beszerzés költségei*

8. A készletek beszerzési költségei közé tartozik a beszerzési ár, az importvámok és egyéb adók (a gazdálkodó által az adóhatóságtól a későbbiekben visszaigényelhető tételeken kívül), valamint a késztermékek, anyagok és szolgáltatások megszerzéséhez közvetlenül kapcsolódó szállítási, anyagmozgatási és más költségek. A kereskedelmi engedményeket, árengedményeket és más hasonló tételeket a beszerzési költségek meghatározása során le kell vonni.
9. A beszerzési költségek magukban foglalhatják a közvetlenül a készletek külföldi fizetőszkőzben számlázott közelmúltbeli beszerzésén felmerülő árfolyamkülönbségeket azon ritka esetekben, amelyeket az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard megengedett alternatív eljárása engedélyez. Ezek az árfolyamkülönbségek az adott pénznem olyan jelentős leértékeléséből vagy elértéktelenedéséből adódó árfolyamkülönbségekre korlátozódnak, amelyek ellen fedezeti ügyletekkel védekezni gyakorlatilag nem lehet, és amelyek hatással vannak azokra a kötelezettségekre, amelyek nem egyenlíthetők ki és amelyek a készletek közelmúltbeli beszerzéséből erednek.

*Az átalakítás költségei*

10. A készletek átalakítási költségei magukban foglalják a termelési egységekkel közvetlenül összefüggő olyan költségeket, mint például a közvetlen bérköltségek. Ide tartoznak még a termelés során az anyagok késztermékké történő átalakításával összefüggően felmerülő állandó és változó üzemi általános költségek szisztematikus felosztásából adódó tételek. Az állandó üzemi általános költségek a termeléssel kapcsolatos olyan közvetett költségek, amelyek a termelés mennyiségétől függetlenül viszonylag állandóak, mint például a gyárépületek és berendezések értékcsökkenése és karbantartása, és az üzem vezetésének és igazgatásának költségei. A változó üzemi általános költségek azok a termeléssel kapcsolatos közvetett költségek, amelyek közvetlenül, vagy lényegében közvetlenül a termelés mennyiségével együtt változnak, mint például a közvetett anyagok és a közvetett bér.
11. Az állandó üzemi általános költségeknek az átalakítási költségekhez való hozzárendelése a termelőlétesítmények szokásos kapacitása alapján történik. A szokásos kapacitás a szokásos körülmények között, számos időszak vagy ciklus átlagában várható termelés, figyelembe véve a tervezett karbantartásból származó kapacitáskiesést. A termelés tényleges szintje alkalmazható, ha az közelíti a szokásos kapacitást. Az állandó üzemi általános költségeknek az egyes termelési egységekre ráosztott összege az alacsony termelési szint vagy az üzem leállása miatt nem növekszik. A fel nem osztott általános költségeket felmerülésük időszakában kell ráfordításként elszámolni. Azokban az időszakokban, amikor a termelés rendkívül nagy, az állandó üzemi általános költségeknek az egyes termelési egységekre felosztott összegét úgy kell csökkenteni, hogy a készletek ne legyenek a bekerülési költséget meghaladó értéken értékelve. A változó üzemi általános költségeket az egyes termelési egységekre a termelő létesítmények tényleges használata alapján kell felosztani.
12. Egy adott gyártási folyamat egyidejűleg többféle termék előállítását is eredményezheti. Ez történik például az egymáshoz kapcsolódó termékek gyártása esetén, vagy amikor fő- és melléktermék képződik. Ha az egyes termékek átalakítási költségei egymástól nem különíthetők el egyértelműen, akkor ezeket ésszerű és következetes alapon kell a termékek között felosztani. A felosztás alapulhat például az egyes termékek relatív értékesítési értékén akár a termelési folyamat azon szakaszában, amikor a termékek elkülönülten azonosíthatóvá válnak, akár a termelés befejezésekor. A legtöbb melléktermék jellegénél fogva jelentéktelen. Ilyen esetben ezeket gyakran nettó realizálható értékükön értékelik és ezt az értéket levonják a főtermék bekerülési értékéből. Ennek eredményeként a főtermék könyv szerinti értéke nem tér el lényegesen a termék bekerülési értékétől.

## Egyéb költségek

13. Az egyéb költségek olyan mértékig képezik a készletek bekerülési értékének részét, amilyen mértékben a készleteknek a jelenlegi helyükre és állapotukba kerüléséhez merültek fel. Megfelelő lehet például figyelembe venni a készletek bekerülési értékében a nem üzemi általános költségeket, vagy termékek bizonyos vevők részére történő kialakításának a költségeit.
14. Példák a készletek bekerülési értékének köréből kizárt és a felmerülésük időszakában ráfordításként elszámolt költségekre:
  - a) nem szokásos mértékű anyagvesztés, munkaerő- vagy más termelési költségek;
  - b) tárolási költségek, kivéve ha ezek a költségek szükségesek a gyártási folyamat során, a következő gyártási fázist megelőzően;
  - c) igazgatási jellegű általános költségek, amelyek nem járultak hozzá a készletek jelenlegi helyre és állapotba hozásához; és
  - d) értékesítési költségek.
15. Bizonyos korlátozott körülmények között a hitelfelvételi költségek részét képezik a készletek bekerülési értékének. Ezeket a körülményeket az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard megengedett alternatív eljárása definiálja.

## A készletek bekerülési értéke szolgáltatást nyújtók esetében

16. A szolgáltatók esetében a készletek bekerülési értéke elsősorban a szolgáltatás nyújtásában közvetlenül részt vevő alkalmazottak, ideértve az irányítást végző alkalmazottakat is, bér- és egyéb költségeit, valamint a hozzárendelhető általános költségeket tartalmazza. Az értékesítésben dolgozó és az általános igazgatási alkalmazottak bérköltsége és egyéb költségei nem sorolhatók ide, hanem ráfordításként kerülnek elszámolásra felmerülésük időszakában.

## A biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékek bekerülési értéke

- 16A. Az IAS 41 *Mezőgazdaság* standard értelmében a gazdálkodó által a biológiai eszközökből betakarított mezőgazdasági termékeket magában foglaló készleteket bekerüléskor azoknak a betakarítás időpontjában érvényes, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelni. A jelen standard alkalmazásában ebben az időpontban ez a készletek bekerülési értéke.

## A bekerülési érték meghatározásának módszerei

17. Az egyszerűség érdekében „készlet-bekerülésiérték mérési módszereit”, mint például az elszámolóáras módszert vagy a kiskereskedelmi áras módszert lehet alkalmazni, ha az eredmények közelítik a bekerülési értéket. Az elszámolóárak az anyagok és termékek, a bérköltség, a hatékonyság és a kapacitáskihasználás szokásos szintjeit veszik figyelembe. Ezeket rendszeresen felülvizsgálják és szükség esetén módosítják az aktuális feltételeknek megfelelően.
18. A kiskereskedelmi módszert gyakran használják a kiskereskedelmi ágazatban a nagyszámú, gyorsan változó állományú és hasonló haszonkulcsú olyan tételek értékelésére, amelyekre másfajta bekerülésiérték-mérési módszerek gyakorlatilag nem alkalmazhatók. A készletek bekerülési értékének meghatározásához a készlet eladási értékét csökkentik a megfelelő bruttó haszonkulcs százalékkal. Az alkalmazott százalék figyelembe veszi, ha a készletet eredeti eladási árához képest leárazták. Gyakran használnak átlagos százalékos értéket az egyes kiskereskedelmi egységekre nézve.

## Bekerülésiérték-formulák

19. A készletek egymással rendszeren fel nem cserélhető tételeihez és a meghatározott projektek céljaira gyártott és elkülönített árukhoz vagy szolgáltatásokhoz a bekerülési értéket egyedi költségeik specifikus meghatározása révén kell hozzárendelni.

20. A költségek specifikus meghatározása azt jelenti, hogy specifikus költségeket rendelnek a készletek egyes meghatározott tételeihez. Ez megfelelő kezelési mód az olyan tételeknél, amelyeket valamely specifikus projekt céljaira különítettek el, függetlenül attól, hogy vásárolt vagy saját előállítású készletekről van-e szó. A költségek specifikus meghatározásának módszere azonban nem megfelelő olyankor, amikor a készlet nagyszámú, általánosságban egymással felcserélhető tételből áll. Ilyen körülmények között a készleten maradó tételek kiválasztásának módszere használható fel az időszak nettó eredményére vagy veszteségére gyakorolt előre meghatározott hatás meghatározására.

#### Javasolt eljárás

21. A készletek bekerülési értékét, kivéve azokét, amelyekkel a 19. bekezdés foglalkozik, az először bevételezve, először kiadva (FIFO) vagy a súlyozott átlagos bekerülési érték formulákkal kell meghatározni <sup>(1)</sup>.
22. A FIFO formula feltételezi, hogy a készletek először beszerzett tételeit adják el először, és következésképpen az időszak végén készleten maradó tételek azok, amelyeket legutoljára szereztek be vagy termeltek. A súlyozott átlagos bekerülési érték formula alapján az egyes tételek bekerülési költségét a hasonló tételeknek az időszak elején érvényes bekerülési értékének, valamint az időszak során vásárolt vagy előállított hasonló tételek bekerülési értékének súlyozott átlagából határozzák meg. Az átlag időszakonként vagy minden egyes beszerzéskor kerülhet meghatározásra, a gádzálkodó körülményeitől függően.

#### Megengedett alternatív eljárás

23. A készletek bekerülési értékét, kivéve azokét, amelyekkel a 19. bekezdés foglalkozik, az utoljára bevételezve, először kiadva (LIFO) formulával kell meghatározni <sup>(1)</sup>.
24. A LIFO formula feltételezi, hogy az utoljára vásárolt vagy termelt készleteket fogják először eladni, és következésképpen az időszak végén készleten maradó tételek azok, amelyeket legelőször vásároltak vagy termeltek.

#### Nettó realizálható érték

25. A készletek bekerülési értéke meg nem térülő lehet, ha ezek a készletek megrongálódnak, ha teljesen vagy részlegesen elavulnak, vagy ha értékesítési árak lecsökkennek. A készletek bekerülési értéke akkor is meg nem térülő lehet, ha a befejezés becsült költségei vagy az értékesítéshez felmerülő becsült költségek megnövekednek. A készleteknek a bekerülési érték alá, a nettó realizálható értékre történő leírásának gyakorlata összhangban van azzal a nézettel, hogy az eszközöket nem szabad az értékesítésük vagy használatuk révén várhatóan realizálható összeget meghaladó értéken kimutatni.
26. A készleteket rendszerint egyedi értékelés alapján írják le a nettó realizálható érték szintjére. Egyes esetekben azonban célszerű lehet az egymáshoz hasonló vagy egymással kapcsolatban lévő tételeket csoportokba rendezni. Vonatkozhat ez azokra az azonos termékvonalhoz tartozó készlettételekre, amelyek hasonló célokat szolgálnak vagy hasonló felhasználásúak, amelyeket ugyanazon földrajzi térségben állítanak elő és értékesítenek, és amelyeket a gyakorlatban nem lehet az adott termékvonal más tételeitől elkülönítetten értékelni. Nem helyes a készleteket készletkategóriák – például késztermékek vagy egy üzleti vagy földrajzi szegmens összes készlete – alapján leírni. A szolgáltatók általában az önálló eladási áron kiszámlázandó szolgáltatások szerint gyűjtik össze a bekerülési értéket. Ennek megfelelően minden egyes ilyen szolgáltatás elkülönült tételként kezelendő.
27. A nettó realizálható érték becslése a becslés idején a készletből realizálható összegre vonatkozóan rendelkezésre álló legmegbízhatóbb bizonyítékon alapul. Ezek a becslések az időszak végét követően bekövetkező eseményekkel közvetlenül kapcsolatos ár- vagy költségingadozásokat annyiban veszik figyelembe, amennyiben ezek az események az időszak végén meglévő körülményeket erősítik meg.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-1 Következetesség – A készletek különböző bekerülési érték formulái értelmezését.

28. A nettó realizálható értékre vonatkozó becslések a készletezés célját is figyelembe veszik. Így például a biztos adásvételi vagy szolgáltatási szerződések teljesítése céljából tartott készletmennyiség nettó realizálható értéke a szerződéses áron alapul. Ha az adásvételi szerződések a készleten lévőnél kisebb mennyiségekre vonatkoznak, akkor a többlet nettó realizálható értékének meghatározása az általános értékesítési áron alapul. Céltartalékok vagy függő kötelezettségek keletkezhetnek a készleten lévő mennyiségeket meghaladó biztos eladási szerződésekből vagy a biztos vételi szerződésekből. Az ilyen céltartalékokkal vagy függő kötelezettségekkel az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard foglalkozik.
29. A készletek előállításának céljából tartott anyagokat és egyéb készleteket nem írják le a bekerülési érték alá, ha a felhasználásukkal készülő késztermékeket várhatóan bekerülési értéken vagy annál magasabb áron lehet értékesíteni. Ha azonban az anyagok árának csökkenése azt jelzi, hogy a késztermékek bekerülési értéke meg fogja haladni a nettó realizálható értéket, akkor az anyagok értékét a nettó realizálható érték szintjére kell leírni. Ilyen körülmények között az anyagok pótlási értéke lehet azok nettó realizálható értékének a legjobb elérhető mérőeszköze.
30. Minden későbbi időszakban újra el kell készíteni a nettó realizálható érték becslését. Ha a készletek bekerülési érték alá történő leírását korábban előidéző körülmények már nem állnak fenn, akkor a leírt összeget visszaírják, oly módon, hogy az új könyv szerinti érték a bekerülési érték és a felülvizsgált nettó realizálható érték közül az alacsonyabb lesz. Ez történik például akkor, ha az értékesítési ár csökkenése miatt a könyvekben nettó realizálható értékén nyilvántartott készlettel a későbbi időszakban még készleten van, és annak értékesítési ára megnő.

#### RÁFORDÍTÁSKÉNT TÖRTÉNŐ ELSZÁMOLÁS

31. A készletek értékesítése esetén azok könyv szerinti értékét abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amikor a kapcsolódó árbevétel elszámolásra kerül. A készletek nettó realizálható értékre történő leírását és a készletek összes veszteségét abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amelyikben a leírás vagy a veszteség felmerül. A nettó realizálható érték növekedéséből származó, a készletek bármely korábbi leírásának visszaírt összegét a ráfordításként elszámolt készletérték csökkenéseként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben a visszaírás felmerül.
32. Az eladott készletek könyv szerinti értékének a ráfordítások között történő elszámolásának folyamata a költségek és a bevételek összemérését eredményezi.
33. Egyes készleteket más eszközszámlákra lehet ráosztani, például a saját előállítású ingatlanok, gépek és berendezések alkotórészeként felhasznált készlet esetében. Az ilyen módon más eszközökre ráosztott készletek az adott eszköz hasznos élettartama során kerülnek ráfordításként elszámolásra.

#### KÖZZÉTÉTEL

34. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni az alábbiakat:
- a készletek értékelésére alkalmazott számviteli politikát, beleértve az alkalmazott bekerülési érték formulát;
  - a készletek teljes könyv szerinti értékét és a gazdálkodó szempontjából megfelelő kategóriákba sorolt készletek könyv szerinti értékét;
  - a nettó realizálható értéken kimutatott készletek könyv szerinti értékét;
  - bármely leírás bármely, az időszakban a 31. bekezdésben foglaltaknak megfelelően a eredményre hatóan elszámolt visszaírt összegét;
  - azon körülményeket vagy eseményeket, amelyek a 31. bekezdésben foglaltaknak megfelelően készletek leírásának visszaírásához vezettek; és
  - a kötelezettségek biztosítékként elzálogosított készletek könyv szerinti értékét.

35. A pénzügyi kimutatások felhasználói számára hasznos információt jelent a különböző készletkategóriákba tartozó készletek könyv szerinti értékének és az ilyen eszközökben bekövetkezett változások mértékének az ismerete. A legáltalánosabb készletkategóriák: áruk, termelést szolgáló készletek, anyagok, befejezetlen termelés és késztermékek. Egy szolgáltató készletei egyszerűen befejezetlen termelésként nevezhetők meg.
36. Ha a készletek bekerülési értékét a 23. bekezdésben ismertetett megengedett alternatív eljárásnak megfelelően a LIFO formula alkalmazásával határozzák meg, a pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni a készletek mérlegben feltüntetett értéke és
- a 21. bekezdésnek megfelelően meghatározott összeg és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabb; vagy
  - a mérlegfordulónapi jelenlegi érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabb közötti különbséget.
37. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni:
- az időszak során a készletek ráfordításként elszámolt költségét; vagy
  - az időszak során a bevételekhez kapcsolható és ráfordításként elszámolt működési költségeket, jellegük szerinti csoportosításban.
38. Az időszak során a készletek ráfordításként elszámolt költsége tartalmazza az eladott készletek bekerülési értékében korábban figyelembe vett költségeket, és a fel nem osztott üzemi általános költségeket és a készletek nem szokásos mértékű előállítási költségeit. A gazdálkodó körülményei indokolhatják más, további költségek – például a disztribúciós költségek – bevonását is.
39. Egyes vállalkozások az eredménykimutatás olyan, eltérő formáját alkalmazzák, amely azt eredményezi, hogy a készleteknek az adott időszakban ráfordításként elszámolt költsége helyett más adatokat tesznek közzé. Az ilyen eltérő formátum szerint a gazdálkodó az adott időszak bevételeihez kapcsolható és jellegük szerinti csoportosított működési költségeket teszi közzé. Ebben az esetben a gazdálkodó a nyersanyag-felhasználás egyéb készletek, bérek és más működési költségek ráfordítások között elszámolt összegét teszi közzé, a készleteknek az időszaki nettó változásának összegével együtt.
40. A nettó realizálható érték szintjére történő leírás nagysága, gyakorisága vagy jellege olyan lehet, amely az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standard alapján közzétételt tesz szükségessé.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jé, vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

### IAS 7 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 1992-BEN)

#### Cash-flow-kimutatások

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

## TARTALOMJEGYZÉK

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



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

## CÉL

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

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

## HATÓKÖR

1. Egy gazdálkodónak a jelen standard előírásaival összhangban kell elkészítenie a cash-flow-kimutatást, és be kell mutatnia azt a pénzügyi kimutatások szerves részeként minden olyan időszakra vonatkozóan, amelyet a pénzügyi kimutatások bemutatnak.
2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1977 júliusában jóváhagyott IAS 7 *A pénzügyi helyzetben bekövetkezett változásokról szóló kimutatás* standardot.
3. A gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára érdekes, hogyan termeli és használja fel a gazdálkodó a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket. Ez a gazdálkodó tevékenységeinek jellegétől függetlenül érvényes, illetve attól függetlenül, hogy a pénzeszközök a gazdálkodó termékének tekinthetők-e, ami igaz lehet egy pénzintézet esetében. A gazdálkodóknak pénzeszközökre lényegében azonos okokból van szükségük, bármennyire is különböznek fő bevételtermelő tevékenységeik. Pénzeszközre van szükségük a működésükhöz, a kötelmeik kifizetéséhez és ahhoz, hogy befektetőknek hozamokat juttassanak. Ennek megfelelően a jelen standard valamennyi gazdálkodó számára előírja cash-flow-kimutatás készítését.

## A CASH-FLOW-INFORMÁCIÓ ELŐNYEI

4. A cash-flow-kimutatás, a pénzügyi kimutatások többi részével együtt értelmezve, olyan információt nyújt, amely lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy értékeljék a gazdálkodó nettó eszközállományában bekövetkezett változásokat, a gazdálkodó pénzügyi szerkezetét (ideértve likviditását és tartós fizetőképességét) és a gazdálkodónak a cash-flow-k összegeinek és időbeli ütemezésének a változó körülményekhez és lehetőségekhez történő alkalmazkodás érdekében történő befolyásolására való képességét. A cash-flow-információ hasznos a gazdálkodó pénzeszköz- és pénzeszközegyenértékes-termelő képességének felmérésére, és lehetővé teszi a felhasználók számára a különböző gazdálkodók jövőbeni cash-flow-i jelenértékének felmérését és összehasonlítását. Ezenfelül fokozza a különböző gazdálkodók működési teljesítményről készült jelentéseinek összehasonlíthatóságát, mivel kiküszöböli annak a hatásait, hogy ugyanazon tranzakciókra és eseményekre különböző számviteli módszereket alkalmaznak.
5. A múltbeli cash-flow-információkat gyakran használják a jövőbeni cash-flow-k összegének, időbeli ütemezésének és bizonyosságának becslésére. Ezenfelül hasznosak a jövőbeni cash-flow-kra vonatkozó múltbeli becslések pontosságának ellenőrzésében, valamint a jövedelmezőség és a nettó cash-flow és az árváltozások hatásai közötti kapcsolat vizsgálatában.

## FOGALMAK

6. A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:
- A pénzeszközök tartalmazzák a pénztári készpénzállományt és a látra szóló betéteket.
- A pénzeszköz-egyenértékesek a rövid távú, magas likviditású befektetések, amelyek könnyen ismert összegű készpénzre válthatók át, és amelyeknél elhanyagolható az értékváltozás kockázata.
- A cash-flow-k a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek ki- és beáramlásai.
- Működési tevékenység alatt a gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységei és azok az egyéb tevékenységei értendőek, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.
- Befektetési tevékenység a hosszú lejáratú eszközök és a pénzeszköz-egyenértékesek között nem szereplő egyéb befektetések vásárlása és értékesítése.
- A finanszírozási tevékenységek közé olyan tevékenységek tartoznak, amelyek eredményeképpen változások állnak be a gazdálkodó saját tőkéjének és felvett kölcsöneinek nagyságában és összetételében.

*Pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek*

7. A pénzeszköz-egyenértékeseket inkább rövid lejáratú készpénz-kötelezettségek teljesítéséhez, mint befektetési vagy egyéb célból tartják. Ahhoz, hogy egy befektetés pénzeszköz-egyenértékesnek minősüljön, könnyen, ismert összegű készpénzre válthatónak kell lennie, és szükséges, hogy elhanyagolható legyen az értékváltozás kockázatának való kitétsége. Ezért valamely befektetés rendszerint csak akkor minősül pénzeszköz-egyenértékesnek, ha rövid, mondjuk a megvásárlás dátumától számított legfeljebb három hónapon belüli lejáratú. A tulajdonviszonyt megtestesítő befektetések nem lehetnek pénzeszköz-egyenértékesek, kivéve ha tartalmukban pénzeszköz-egyenértékesek, mint például a lejáratától számított rövid időn belül, egy meghatározott visszaváltási nappal megvásárolt elsőbbségi részvények.
8. A bankoktól történő kölcsönfelvétel általában finanszírozási tevékenységnek minősül. Néhány országban azonban a felszólításra visszafizetendő folyószámlahitelek a gazdálkodó pénzgazdálkodásának szerves részét képezik. Ilyen körülmények között a folyószámlahitelek a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek részei. A bankokkal történt ilyenfajta megállapodásokat az jellemzi, hogy a banki egyenleg gyakran ingadozik a pozitív egyenleg és a folyószámla-túllépés között.
9. A cash-flow nem tartalmazza a pénzeszközöket és a pénzeszköz-egyenértékeseket megtestesítő tételek közötti mozgásokat, mivel ezek az összetevők inkább a gazdálkodó pénzgazdálkodásának, mint működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeinek részét képezik. A pénzgazdálkodás magában foglalja a pénzfeleslegnek pénzeszköz-egyenértékesekbe történő befektetését.

## A CASH-FLOW-KIMUTATÁS PREZENTÁLÁSA

10. A cash-flow-kimutatásnak az adott időszakra vonatkozó cash-flow-kat kell bemutatnia működési, befektetési és finanszírozási tevékenységek szerint csoportosítva.
11. A gazdálkodó a működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeiből származó cash-flow-kat az üzleti tevékenysége szempontjából legmegfelelőbb módon mutatja be. A tevékenységenkénti besorolás olyan információt nyújt, amely lehetővé teszi a felhasználóknak, hogy felmérjék ezen tevékenységeknek a gazdálkodó pénzügyi helyzetére gyakorolt hatását, valamint a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összegét. Ez az információ a fenti tevékenységek közötti kapcsolatok értékeléséhez is felhasználható.
12. Egyetlen tranzakció különböző besorolású cash-flow-kat tartalmazhat. Ha például egy kölcsön pénzben történő visszafizetése egyaránt tartalmaz kamatot és tőkét is, a kamat elem besorolható mint egy működési tevékenység, a tőke elem pedig finanszírozási tevékenységnek minősül.

*Működési tevékenységek*

13. A működési tevékenységből származó cash-flow összege egy kulcsfontosságú jelzés arra, hogy milyen mértékben termelt a gazdálkodó tevékenysége során a kölcsönök visszafizetéséhez, a gazdálkodó működőképességének fenntartásához, osztalékok kifizetéséhez, valamint új befektetések létrehozásához külső finanszírozási források igénybevétele nélkül elegendő cash-flow-t. A múltbeli működési cash-flow egyes összetevőiről szóló információ egyéb információkkal együtt felhasználható a jövőbeni működési cash-flow előrejelzéséhez.
14. A működési tevékenységből származó cash-flow elsősorban a gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységéből származik. Ezért általában azon tranzakciók és egyéb események eredményeképpen jön létre, amelyek befolyásolják a nettó nyereséget vagy veszteséget. Működési tevékenységből származó cash-flow például:
- áruértékesítésből és szolgáltatásnyújtásból származó pénzbevételek;
  - jogdíjakból, díjakból, jutalékokból és egyéb bevételből származó pénzbevételek;
  - áruszállítóknak és szolgáltatásnyújtóknak történő pénzkifizetések;
  - alkalmazottak számára és nevében történő kifizetések;
  - biztosítótársaságok díjbevételekkel és kárigényekkel, évjáradékokkal és egyéb biztosításkövetvény-juttatásokkal kapcsolatos pénzbevételei és -kifizetései;
  - nyereségadókkal kapcsolatos pénzkifizetések vagy visszatérítések, kivéve ha azok kifejezetten finanszírozási és befektetési tevékenységhez kapcsolódnak; és
  - az üzletkötési vagy kereskedési célból kötött szerződésekből származó pénzbevételek és -kifizetések.
- Néhány tranzakció, mint például egy üzem értékesítése, olyan nyereséggel vagy veszteséggel járhat, amelyet a nettó nyereség vagy veszteség meghatározásánál vesznek figyelembe. Ugyanakkor az ilyen tranzakciókból származó cash-flow-k befektetési tevékenységből származó cash-flow-k.
15. A gazdálkodó tarthat értékpapírokat és kölcsönöket forgatási vagy kereskedési célból, mely esetben ezek hasonlóak a kifejezetten továbbértékesítés céljából megszerzett készlethez. Ezért a forgatási vagy kereskedési célú értékpapírok megvásárlásából és eladásából származó cash-flow szokásos vállalkozási tevékenységnek minősül. Hasonlóképpen a pénzüintézetek által nyújtott készpénzelőlegek és -kölcsönök nyújtása is általában működési tevékenységnek minősül, mivel ezek az adott gazdálkodó fő bevételtermelő tevékenységei közé tartoznak.

*Befektetési tevékenységek*

16. A befektetési tevékenységből származó cash-flow elkülönített közzététele fontos, mivel a cash-flow képviseli azt, hogy milyen mértékben kapcsolódtak a kiadások jövőbeni jövedelemgenerálást és cash-flow-képzést szolgáló erőforrások beszerzéséhez. Befektetési tevékenységből származó cash-flow például:
- pénzkifizetések ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak és egyéb hosszú lejáratú eszközök megszerzése érdekében. Az ilyen kifizetések közé tartoznak az aktivált fejlesztési költségekhez és a saját kivitelezésben készült ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez kapcsolódó kifizetések;
  - pénzbevételek az ingatlanok, gépek és berendezések, immateriális javak és egyéb hosszú lejáratú eszközök eladásából;
  - pénzkifizetések egyéb gazdálkodók tőke- vagy hitelinstrumentumainak és közös vállalkozásban lévő érdekeltségeknek a megszerzése érdekében (a pénzeszköz-egyenértékesnek tekintett vagy forgatási vagy kereskedési célból tartott eszközökre vonatkozó kifizetések kivételével);
  - pénzbevételek egyéb gazdálkodók tőke- vagy hitelinstrumentumainak és közös vállalkozásokban lévő érdekeltségeknek az eladásából (a pénzeszköz-egyenértékesnek tekintett vagy forgatási vagy kereskedési célból tartott eszközökre vonatkozó bevételek kivételével);
  - egyéb feleknek nyújtott pénzelőlegek és -kölcsönök (a pénzüintézetek által nyújtott előlegek és kölcsönök kivételével);
  - pénzbevételek egyéb feleknek nyújtott előlegek és kölcsönök visszafizetéséből (a pénzüintézetek által nyújtott előlegek és kölcsönök kivételével);

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

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

#### Finanszírozási tevékenységek

17. A finanszírozási tevékenységből származó cash-flow elkülönített közzététele fontos, mert felhasználható a gazdálkodónak tőkét nyújtók által támogatott jövőbeni cash-flow igény előrejelzésére. Finanszírozási tevékenységből származó cash-flow például:
- a) részvények vagy egyéb tőkeinstrumentumok kibocsátásából származó pénzbevételek;
  - b) tulajdonosoknak történt kifizetések a gazdálkodó részvényeinek megszerzésére vagy visszavásárlására;
  - c) adóslevelek, kölcsönök, kötelezvények, kötvények, jelzáloglevelek és egyéb rövid vagy hosszú lejáratú kölcsönök kibocsátásából származó pénzbevételek;
  - d) kölcsönvett összegek visszafizetése; és
  - e) a lízingbevevő által a pénzügyi lízingre vonatkozóan fennálló kötelezettség csökkentésére befizetett pénzösszeg.

#### A MŰKÖDÉSI TEVÉKENYSÉGBŐL SZÁRMAZÓ CASH-FLOW BEMUTATÁSA

18. A gazdálkodónak a működési tevékenységből származó cash-flow-t az alábbi módszerek valamelyikének alkalmazásával kell bemutatnia:
- a) a direkt módszer, amellyel a bruttó készpénzbevételek és a bruttó készpénzkifizetések főbb kategóriáit mutatja be; vagy
  - b) az indirekt módszer, amellyel a nettó nyereséget vagy veszteséget módosítják a nem készpénzjellegű tranzakciók hatásaival, a múltbeli vagy jövőbeni működési pénzbevételek vagy -kifizetések aktív vagy passzív időbeli elhatárolásaival, és a befektetési vagy finanszírozási cash-flow-kkal kapcsolatos bevételi vagy kiadási tételekkel.
19. A gazdálkodók számára ajánlott a működési tevékenységből származó cash-flow direkt módszerrel történő meghatározása. A direkt módszer olyan információkat nyújt, amelyek hasznosak lehetnek a jövőbeni cash-flow becslésekor, és amelyek az indirekt módszerrel nem állnak rendelkezésre. A direkt módszer alapján a bruttó pénzbevételek és bruttó pénzkifizetések főbb kategóriáiról szóló információk kinyerhetők:
- a) a gazdálkodó számviteli nyilvántartásaiból; vagy
  - b) az árbevételeknek, az értékesítés önköltségének (pénzintézet esetén a kamat- és kamatjellegű bevételeknek, valamint a kamat- és kamatjellegű ráfordításoknak) és az eredménykimutatás egyéb tételeinek módosításával:
    - i. az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változásokkal;
    - ii. egyéb nem készpénz tételekkel; valamint
    - iii. egyéb olyan tételekkel, amelyekhez kapcsolódó pénzhatások befektetési vagy finanszírozási cash-flow-k.

20. Az indirekt módszerrel a működési tevékenységekből származó nettó cash-flow-t a nettó nyereségnek vagy veszteségnek az alábbi hatásaival történő módosításával határozzák meg:
- az adott időszak alatt a készletekben, valamint a működési követelésekben és kötelezettségekben történt változások;
  - nem készpénz tételek, mint például az értékcsökkenés, a céltartalékok, a halasztott adók, a nem realizált árfolyamnyereségek és -veszteségek, társult vállalkozások fel nem osztott nyeresége, kisebbségi részesedések; és
  - minden egyéb olyan tétel, amelyhez kapcsolódó pénzhatások befektetési vagy finanszírozási cash-flow-k.

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

#### A BEFEKTETÉSI ÉS FINANSZÍROZÁSI TEVÉKENYSÉGBŐL SZÁRMAZÓ CASH-FLOW BEMUTATÁSA

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

#### CASH-FLOW-K NETTÓ MÓDON TÖRTÉNŐ BEMUTATÁSA

22. Az alábbi működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-k nettó módon mutathatók be:
- a vevők nevében történő pénzbevételek és -kifizetések, ha a cash-flow inkább a vevő, mint a gazdálkodó tevékenységeit tükrözi; és
  - az olyan tételekre vonatkozó pénzbevételek és -kifizetések, amelyekben a forgalom gyors, az összegek nagyok és a lejáratok rövidek.

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

- lára szóló letétek elfogadása és visszafizetése egy banknál;
- befektetési gazdálkodó által a vevők számára fenntartott alapok; és
- ingatlan tulajdonosok nevében beszedett és számukra továbbutalt bérleti díjak.

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

- a hitelkártyaüggyfelekkel kapcsolatos hitelösszegek;
- a befektetések vétele és eladása; és
- egyéb rövid lejáratú, például három hónapos vagy annál rövidebb futamidejű kölcsönök.

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

- fix lejáratú idejű betétek elfogadására és visszafizetésére vonatkozó pénzbevételek és -kifizetések;
- betétek elhelyezése egyéb pénzintézeteknél és betétek visszavonása egyéb pénzintézetektől; és
- üggyfeleknek nyújtott pénzelőlegek és -kölcsönök és az ilyen előlegek és kölcsönök visszafizetése.

## CASH-FLOW-K KÜLFÖLDI PÉNZNEMBEN

25. A külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciókból származó cash-flow-t a gazdálkodó beszámolójának pénznemében kell elszámolni a külföldi pénznemben lévő összegre a beszámoló pénznemének és a külföldi pénznemnek a cash-flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamának alkalmazásával.
26. A külföldi leányvállalat cash-flow-it a beszámoló pénznemének és a külföldi pénznemnek a cash-flow időpontjában érvényes átváltási árfolyamán kell átszámítani.
27. A külföldi pénznemben kifejezett cash-flow-kat az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standarddal összhangban kell bemutatni. Ez lehetővé teszi olyan átváltási árfolyam alkalmazását, amely megközelíti a tényleges árfolyamot. Például egy bizonyos időszakra vonatkozó súlyozott átlagos átváltási árfolyam használható a külföldi pénznemben lebonyolított tranzakciók elszámolására vagy egy külföldi leányvállalat cash-flow-jának átváltására. Az IAS 21 azonban nem teszi lehetővé a mérleg fordulónapján érvényes átváltási árfolyam használatát egy külföldi leányvállalat cash-flow-jának átváltására.
28. Az árfolyamváltozásokból származó nem realizált árfolyamnyereségek és -veszteségek nem cash-flow-k. Ugyanakkor a külföldi pénznemben tartott vagy esedékes pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek árfolyamváltozások hatását bemutatják a cash-flow-kimutatásban abból a célból, hogy a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek időszak eleji és időszak végi értékeit összevegyék. Ez az összeg a működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-któl elkülönítve kerül bemutatásra, és tartalmazza az esetleges különbségeket, amennyiben ezen cash-flow-összegeket az időszak végén érvényes árfolyamon mutatták volna be.

## RENDKÍVÜLI TÉTELEK

29. A rendkívüli tételekkel kapcsolatos cash-flow-kat megfelelően be kell sorolni, mint működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységekből származókat, és elkülönítve kell azokat közzétenni.
30. A rendkívüli tételekkel kapcsolatos cash-flow-kat elkülönítve teszik közzé a cash-flow-kimutatásban mint működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-kat, hogy lehetővé tegyék a felhasználók számára azok jellegének és a gazdálkodó jelenlegi és jövőbeni cash-flow-ira gyakorolt hatásuknak a felmérését. Ezek a közzétételek kiegészítik az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardban előírt, a rendkívüli tételek jellegének és összegének bemutatására vonatkozó elkülönült közzétételi követelményeket.

## KAMAT ÉS OSZTALÉKOK

31. A kapott és fizetett kamatból és osztalékokból származó cash-flow-kat elkülönítlen kell közzétenni. Mindegyiket időszakra időszakra következetes módon kell besorolni működési, befektetési vagy finanszírozási tevékenységként.
32. Az egy bizonyos időszak alatt fizetett kamat teljes összegét teszik közzé a cash-flow-kimutatásban, akár költségként jelenítették meg az eredménykimutatásban, akár aktiválták az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standard megengedett alternatív eljárásának megfelelően.
33. Pénzintézet esetében a fizetett kamatot, valamint a kapott kamatot és osztalékokat általában működési cash-flow-ként sorolják be. Egyéb gazdálkodóknál azonban még nincs egyetértés ezen cash-flow-tételek besorolását illetően. A fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok besorolhatók működési cash-flow-ként, mivel a nettó nyereség vagy veszteség meghatározásában kerülnek figyelembevételre. Alternatív megoldásként a fizetett kamat és a kapott kamat és osztalékok külön-külön finanszírozási és befektetési cash-flow-ként is besorolhatók, mivel finanszírozási források megszerzésének költségei vagy befektetések hozamai.
34. A kifizetett osztalékok besorolhatók finanszírozási cash-flow-ként, mivel finanszírozási források beszerzésének költségei. Alternatív megoldásként a kifizetett osztalékok a működési tevékenységből származó cash-flow egyik összetevőjeként is besorolhatók, hogy segítséget nyújtsanak a felhasználóknak a gazdálkodó működési cash-flow-ból történő osztalékfizetési képességének meghatározásában.

## NYERESÉGADÓK

35. A nyereségadókból származó cash-flow-tételeket elkülönítetten kell közzétenni, és működési tevékenységből származó cash-flow-ként kell besorolni, kivéve ha kifejezetten a finanszírozási és befektetési tevékenységhez kapcsolódóak.
36. A nyereségadók olyan tranzakciókkal kapcsolatosan merülnek fel, amelyek olyan cash-flow-kat okoznak, amelyeket egy cash-flow-kimutatásban működési, befektetési vagy finanszírozási cash-flow-ként sorolnak be. Míg a befektetési vagy finanszírozási tevékenységekkel kapcsolatos adóráfordítás könnyen azonosítható lehet, a kapcsolódó adó cash-flow-t gyakran célszerűtlen meghatározni, ráadásul ezek az alaptranzakcióhoz kapcsolódó cash-flow-tól eltérő időszakban merülhetnek fel. Ezért a kifizetett adókat általában működési tevékenységből származó cash-flow-ként sorolják be. Ha azonban egy befektetési vagy finanszírozási tevékenységként besorolt cash-flow-t eredményező egyedi tranzakcióhoz kapcsolódó adó cash-flow-t lehetséges azonosítani, az adó cash-flow-t megfelelő befektetési vagy finanszírozási tevékenységként sorolják be. Ha az adó cash-flow-t egynél több kategóriába tartozó tevékenységhez tartozónak állapítják meg, a kifizetett adók teljes összegét közzé kell tenni.

## LEÁNYVÁLLALATOKBA, TÁRSULT ÉS KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOKBA TÖRTÉNŐ BEFEKTETÉSEK

37. A társult vállalkozásba vagy leányvállalatba történő befektetésnek a tőkemódszerrel vagy a bekerülési érték módszerrel történő számviteli elszámolásakor a befektető a cash-flow-kimutatásában csak a saját maga és a befektetést befogadó közötti cash-flow-król, például az osztalékokról és előlegekről számol be.
38. Az a gazdálkodó, amely a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltségét (lásd az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója* standardot) arányos konszolidáció alkalmazásával számolja el, a konszolidált cash-flow-kimutatásába bevonja a közös vezetésű vállalkozás cash-flow-jában lévő arányos részesedését. Az a gazdálkodó, amely az ilyen érdekeltséget a tőkemódszer alkalmazásával számolja el, a cash-flow kimutatásába a közös vezetésű vállalkozásba történt befektetéseivel kapcsolatos cash-flow-kat, valamint a közte és a közös vezetésű vállalkozás között történt felosztásokat és egyéb kifizetéseket vagy bevételeket vonja be.

## LEÁNYVÁLLALATOK ÉS EGYÉB ÜZLETI EGYSÉGEK AKVIZÍCIÓJA ÉS ELIDEGENÍTÉS

39. A leányvállalatok vagy egyéb üzleti egységek megvásárlásából és kikerüléséből származó összesített cash-flow-kat elkülönítve kell bemutatni és befektetési tevékenységként kell besorolni.
40. A gazdálkodónak közzé kell tennie összesítve, a leányvállalatok vagy egyéb üzleti egységek adott időszak alatt történt megvásárlása vagy elidegenítése tekintetében az alábbi adatok mindegyikét:
- a vétel vagy elidegenítés teljes ellenértékét;
  - a vételi vagy elidegenítési ellenérték pénzeszközzel vagy pénzeszközegyenértékesekkel teljesített részét;
  - a megvásárolt vagy elidegenített leányvállalatban vagy üzleti egységben lévő pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegét; és
  - a megvásárolt vagy elidegenített leányvállalatban vagy üzleti egységben a pénzeszközöktől vagy pénzeszköz-egyenértékesektől eltérő eszközök, kötelezettségek összegét, minden egyes főbb csoport szerint összesítve.
41. A leányvállalatok és egyéb üzleti egységek megvásárlásából és elidegenítéséből származó cash-flow-k egy soron szereplő tételként történő elkülönített bemutatása a megvásárolt vagy elidegenített eszközök és kötelezettségek összegének elkülönített bemutatásával együtt segít megkülönböztetni ezen cash-flow-kat az egyéb működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-któl. Az elidegenítésből származó cash-flow-kat nem lehet a vásárlásból származó cash-flow-ból levonni.
42. A vételi vagy eladási ellenértékként kifizetett vagy kapott pénz összesített összegét a cash-flow-kimutatásban a megszerzett vagy átadott pénzeszközökkel és pénzeszközegyenértékesekkel összevontan kell bemutatni.

## NEM PÉNZESZKÖZ JELLEGŰ TRANZAKCIÓK

43. A cash-flow-kimutatás nem tartalmazhatja azokat a befektetési és finanszírozási tranzakciókat, amelyekhez nincs szükség pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek használatára. Az ilyen tranzakciókat a pénzügyi kimutatásokban más helyen kell közzétenni oly módon, hogy ezen befektetési és finanszírozási tevékenységekre vonatkozóan minden releváns információ rendelkezésre álljon.
44. Sok befektetési és finanszírozási tevékenységnek nincs közvetlen hatása a jelenlegi cash-flow-kra, bár ezek a tevékenységek befolyásolják a gazdálkodó tőke- és eszközszerkezetét. A nem készpénz jellegű tranzakciók kizárása a cash-flow-kimutatásból összhangban van a cash-flow-kimutatás céljával, mivel ezek a tételek nem járnak pénzmozgással a tárgyidőszakban. Nem pénzeszköz jellegű tranzakciók például:
- eszközök megszerzése akár közvetlenül kapcsolódó kötelezettségek átvállalásával, akár pénzügyi lízinggel;
  - gazdálkodó megszerzése tőkekibocsátással; és
  - tartozás átváltása tőkévé.

## A PÉNZESZKÖZÖK ÉS PÉNZESZKÖZ-EGYENÉRTÉKESEK ÖSSZETEVŐI

45. A gazdálkodónak közzé kell tennie a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőit, valamint be kell mutatnia a cash-flow-kimutatásában szereplő összegek összevetését a mérlegben bemutatott megfelelő tételekkel.
46. A világ különböző részein előforduló pénzgazdálkodási gyakorlatok és banki megállapodások sokféleségének figyelembevételével és az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standardnak való megfelelés érdekében a gazdálkodónak közzé kell tennie az általa a pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politikát.
47. A pénzeszköz és pénzeszköz-egyenértékesek összetevőinek meghatározására alkalmazott politika megváltoztatásának hatását, például a korábban a gazdálkodó befektetési portfóliájának részeként kezelt pénzügyi instrumentumok besorolásának megváltoztatását, az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standarddal összhangban be kell mutatni.

## EGYÉB KÖZZÉTÉTELEK

48. A gazdálkodónak a vezetés megjegyzéseivel együtt közzé kell tennie a gazdálkodó birtokában lévő olyan lényeges pénzeszköz- és pénzeszköz-egyenértékes-egyenlegek összegét, amelyek a csoport számára felhasználásra nem állnak rendelkezésre.
49. Különböző körülmények létezhetnek, amelyek között a gazdálkodó birtokában lévő, pénzeszköz- és pénzeszköz-egyenértékes-egyenlegek a csoport számára felhasználásra nem állnak rendelkezésre. Példaként említhetők az olyan országban működő leányvállalat által birtokolt pénzeszköz- és pénzeszköz-egyenértékes-egyenlegek, ahol kötött devizagazdálkodás vagy egyéb jogi korlátozás van hatályban, így ezen eszközök az anyavállalat vagy a többi leányvállalat által történő általános használatra nem állnak rendelkezésre.
50. További információ lehet releváns a felhasználók számára ahhoz, hogy megértsék a gazdálkodó pénzügyi helyzetét és likviditását. Ezen információknak a vezetés megjegyzéseivel együtt való közzététele ajánlott és tartalmazhatja:
- a jövőbeni működési tevékenységekhez és a tőkekötelezettségek rendezéséhez rendelkezésre álló, le nem hívott hitelkeretek összegét, feltüntetve ezen keretek felhasználásának bármely korlátait;
  - az arányos konszolidációval elszámolt közös vezetési vállalkozásokban lévő érdekeltségekkel kapcsolatos egyes működési, befektetési és finanszírozási tevékenységből származó cash-flow-k összevont összege;
  - a működési kapacitás növekedését megtestesítő cash-flow-k összesített összegét a működési kapacitás fenntartásához szükséges cash-flow-któl elkülönítve; és



- d) minden egyes bemutatott üzleti és földrajzi szegmens működési, befektetési és finanszírozási tevékenységeiből származó cash-flow-inak összegét (lásd az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés* standardot).
51. A működési kapacitás növekedését megtestesítő cash-flow-k és a működési kapacitás fenntartásához szükséges cash-flow-k elkülönített közzététele hasznos, mert lehetővé teszi a felhasználó számára annak megállapítását, hogy a gazdálkodó megfelelően fektet-e be működési kapacitásának fenntartásába. Az a gazdálkodó, amely nem fektet be megfelelően működési kapacitásának fenntartásába, feláldozhatja a jövőbeli nyereségességet a folyó likviditás és a tulajdonosoknak való nyereségelosztás kedvéért.
52. A szegmensek szerinti cash-flow közzététele lehetővé teszi a felhasználók számára, hogy jobban megértsék az üzleti vállalkozás mint egész és annak összetevői közötti cash-flow-k kapcsolatát, és a szegmens cash-flow-k rendelkezésre állását és változékonyságát.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

### IAS 8 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 1993-BAN)

#### Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai

Az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standard hatályon kívül helyezi az IAS 8 4. és 19–22. bekezdéseit. Az IAS 35 hatályon kívül helyezi továbbá az IAS 8 6. bekezdésében említett megszűnő tevékenységek definícióját. Az IAS 35 az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

Az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standard módosította a 44. bekezdést, amely most szintén vastag dőlt betűvel szedett. Az IAS 40 a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

Egy SIC Értelmezés vonatkozik az IAS 8 standardra:

- SIC-8: Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként.

#### TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	45
Hatókör	45
Fogalmak	45
Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége	46
Rendkívüli tételek	46
Szokásos tevékenységből származó nyereség vagy veszteség	47
[Bekezdések törölve]	
A számviteli becslések változásai	47
Alapvető hibák	48

Javasolt eljárás	48
Megengedett alternatív eljárás	49
A számviteli politika változásai	49
Egy Nemzetközi Számviteli Standard bevezetése	50
Egyéb változások a számviteli politikákban – javasolt eljárás	50
Egyéb változások a számviteli politikákban – megengedett alternatív eljárás	51
Hatálybalépés napja	51

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy az eredménykimutatás bizonyos tételeinek besorolását, közzétételét és számviteli kezelését úgy írja elő, hogy minden gazdálkodó következetesen készítse el és mutassa be eredménykimutatását. Ezzel elősegíti mind a gazdálkodó korábbi időszakokban készült pénzügyi kimutatásaival, mind a más gazdálkodók pénzügyi kimutatásaival történő összehasonlíthatóságot. Ennek megfelelően a jelen standard előírja a rendkívüli tételek minősítését és közzétételét, valamint a szokásos tevékenységekből származó nyereségen vagy veszteségen belüli bizonyos tételek közzétételét. Meghatározza továbbá a számviteli becslések változásainak, a számviteli politika változásainak, valamint az alapvető hibák korrekciójának számviteli elszámolását.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot a szokásos tevékenységekből származó nyereség vagy veszteség, valamint az eredménykimutatás rendkívüli tételeinek bemutatásakor és a számviteli becslések változásainak, az alapvető hibáknak és a számviteli politika változásainak elszámolásakor kell alkalmazni.
2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1977-ben jóváhagyott IAS 8 *A nem szokásos, az előző időszakra vonatkozó tételek és a számviteli politika változásai* standardot.
3. A jelen standard foglalkozik többek között az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége bizonyos tételeinek közzétételével. Ezeket az információkat a más nemzetközi számviteli standardok, beleértve az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard által előírt egyéb adatokon túlmenően kell közzétenni.
4. (Törölve)
5. A rendkívüli tételek, az alapvető hibák és a számviteli politika változásainak az adózásra gyakorolt hatásainak számviteli elszámolása és közzététele az IAS 12 *Nyereségadó* standarddal összhangban történik. Ha az IAS 12 szokásosnak nem minősülő tételekre hivatkozik, ez a jelen standardban meghatározott rendkívüli tételként értelmezendő.

## FOGALMAK

6. A következő kifejezések ebben a standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:  
Rendkívüli tételek azok a bevételek vagy ráfordítások, amelyek bármely olyan eseményekből vagy tranzakciókból származnak, amelyek egyértelműen eltérnek a gazdálkodó szokásos tevékenységeitől, és ezért várhatóan nem gyakran, vagy nem rendszeresen fordulnak elő.

Szokásos tevékenységek azok a tevékenységek, amelyeket a gazdálkodó üzleti tevékenysége részeként végez, és azok a kapcsolódó tevékenységek, amelyeket a gazdálkodó ezen tevékenységek elősegítése érdekében, azokhoz kapcsolódva vagy azokból következően végez.

Alapvető hibák a tárgyidőszakban felfedezett olyan jelentőségű hibák, amelyek miatt egy vagy több korábbi időszak pénzügyi kimutatásai már nem tekinthetők megbízhatónak abban a formában, ahogy eredetileg közzé lettek téve.

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

#### AZ IDŐSZAK NETTÓ NYERESÉGE VAGY VESZTESÉGE

7. Az egy adott időszakra vonatkozóan felmerülő bevétel vagy költség összes tétele az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége meghatározójaként veendő figyelembe, kivéve ha egy Nemzetközi Számviteli Standard másképp írja elő, vagy engedi meg.
8. Alapesetben az adott időszak alatt felmerülő bevételek vagy költségek valamennyi tétele az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége meghatározójaként veendő figyelembe. Ide tartoznak a rendkívüli tételek és a számviteli becslések változásainak hatásai is. Léteznek azonban olyan körülmények, amelyek között bizonyos tételek kizárhatók az időszak nettó nyereségéből vagy veszteségéből. A jelen standard két ilyen körülménnyel foglalkozik: az alapvető hibák korrekciójával és a számviteli politika változásainak hatásával.
9. Más Nemzetközi Számviteli Standardok foglalkoznak azokkal a tételekkel, amelyek megfelelnek ugyan a bevétel vagy költség Keretelvekben meghatározott fogalmának, viszont általában nem vehetők figyelembe a nettó nyereség vagy veszteség meghatározása során. Példának tekinthető az átértékelési különbözet (lásd az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot), valamint a külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átszámításából eredő nyereség vagy veszteség (lásd az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot).
10. Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége az alábbi összetevőket tartalmazza, amelyek mindegyikét magában az eredménykimutatásban kell közzétenni:
  - a) szokásos tevékenységből származó nyereség vagy veszteség; és
  - b) rendkívüli tételek.

#### Rendkívüli tételek

11. Minden egyes rendkívüli tétel jellegét és összegét elkülönítve kell közzétenni.
12. Lényegileg valamennyi, az időszak nettó nyereségét vagy veszteségét meghatározó bevétel- vagy költségtétel a vállalkozás szokásos tevékenysége során merül fel. Ezért csak ritka esetben eredményez egy esemény vagy tranzakció rendkívüli tételt.
13. Azt, hogy egy esemény vagy tranzakció egyértelműen különbözik-e a gazdálkodó szokásos tevékenységétől, inkább az eseménynek vagy a tranzakciónak a gazdálkodó által szokásos módon folytatott üzleti tevékenységhez viszonyított jellege határozza meg, semmint az ilyen események felmerülésének várható gyakorisága. Ezért egy esemény vagy tranzakció lehet rendkívüli az egyik vállalkozás számára, de nem rendkívüli egy másik vállalkozás számára a szokásos saját tevékenységeik különbözősége miatt. A földrengés eredményeképpen elszenvedett veszteségek például a legtöbb vállalkozás számára rendkívüli tételnek minősülhetnek. A biztosítási kötvénytulajdonosok földrengésből származó igényei azonban nem minősülnek rendkívülinek az ilyen kockázatok biztosításával foglalkozó biztosítótársaságok számára.
14. A legtöbb vállalkozás számára általában rendkívüli tételt előidéző eseményekre vagy tranzakciókra a következő példák sorolhatók fel:
  - a) eszközök kisajátítása; vagy
  - b) földrengés, illetve egyéb természeti katasztrófa.
15. A rendkívüli tétel jellege és összege közzétehető magában az eredménykimutatásban, vagy ha ezek közzététele a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben történik, a rendkívüli tételek teljes összegét kell az eredménykimutatásban közzétenni.

*Szokásos tevékenységből származó nyereség vagy veszteség*

16. Ha a szokásos tevékenységből származó eredményen belüli bevétel- és költség tételek nagysága, jellege vagy gyakorisága olyan, hogy azok közzététele a gazdálkodónak az adott időszakra vonatkozó teljesítményének megértéséhez szükséges, akkor az ilyen tételek jellegét és összegét elkülönítve kell közzétenni.
17. Bár a 16. bekezdésben említett bevétel- és költség tételek nem rendkívüli tételek, az ilyen tételek fajtája és összege fontos lehet a pénzügyi kimutatások felhasználói számára azért, hogy megértsék a gazdálkodó pénzügyi helyzetét és teljesítményét, valamint hogy előrejelzést tudjanak készíteni a pénzügyi helyzetről és a teljesítményről. Az erről szóló információt általában a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben teszik közzé.
18. A 16. bekezdéssel összhangban a bevétel és költség tételek elkülönített közzétételét eredményező tényezők közé tartoznak:
- a) a készletek értékvesztése a nettó realizálható értékre, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések leírása a megtérülő értékre, valamint az ilyen leírások visszairása;
  - b) a gazdálkodó tevékenységeinek átszervezése, valamint az átszervezési költségekre képzett bármely céltartalék feloldása;
  - c) az ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek elidegenítése;
  - d) hosszú lejáratú befektetések elidegenítése;
  - e) megszünt tevékenységek;
  - f) peres ügyekkel kapcsolatos megállapodások; és
  - g) céltartalékok egyéb feloldása.
- 19–22. (Törölve – lásd IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot)

*A számviteli becslések változásai*

23. Az üzleti tevékenységekben rejlő bizonytalanságok következtében a pénzügyi kimutatások számos tétele nem mérhető pontosan, hanem csak becsülhető. A becslési folyamat a legutolsó rendelkezésre álló információon alapuló döntéseket tartalmazza. Szükséges lehet például felbecsülni a kétes követeléseket, az elfekvő készleteket vagy az értékcsökkenhető eszközök hasznos élettartamát vagy azok gazdasági hasznai befolyásának várható ütemét. Az ésszerű becslések alkalmazása a pénzügyi kimutatások készítésének lényeges része, és nem csorbitja azok megbízhatóságát.
24. A becslést szükséges lehet felülvizsgálni, ha azon körülményeket érintően következnek be változások, amelyek a becslés alapját képezték, vagy ha ezt új információk, több tapasztalat, vagy utólagos fejlemények indokolják. Jellegénél fogva a becslés felülvizsgálata nem hozza be a módosítást a rendkívüli tétel vagy az alapvető hiba fogalmaiba.
25. Néha nehéz különbséget tenni a számviteli politika változása és a számviteli becslés változása között. Ilyen esetekben a változás a számviteli becslésben bekövetkezett változásként értelmezendő, ennek megfelelő közzététel mellett.
26. A számviteli becslésben bekövetkező változás hatása a nettó nyereség vagy veszteség meghatározásában veendő figyelembe:
- a) a változás időszakában, ha a változás csak az adott időszakot érinti; vagy
  - b) a változás időszakában és a jövőbeni időszakokban, ha a változás mindezeket érinti.
27. A számviteli becslés változása befolyásolhatja csak a tárgyidőszakot, vagy a tárgyidőszakot és a jövőbeni időszakokat együttesen. A kétes követelések becsült összegének megváltozása például csak a tárgyidőszakot befolyásolja és ezért azonnal elszámolásra kerül. Ugyanakkor az értékcsökkenhető eszközök becsült hasznos élettartama, vagy azok gazdasági hasznai felhasználása várható ütemének megváltozása befolyásolja az értékcsökkenési leírást mind a tárgyidőszakban, mind az eszköz fennmaradó hasznos élettartama alatti egyes időszakok alatt. A tárgyidőszakot érintő változás hatása mindkét esetben tárgyidőszaki bevételként vagy ráfordításként kerül elszámolásra. A jövőbeni időszakokat érintő esetleges hatás a jövőbeni időszakokban kerül elszámolásra.

28. A számviteli becslésben bekövetkező változás hatását ugyanabban az eredménykimutatás sorban kell szerepeltetni, ahol korábban a becslés volt.
29. A különböző időszakok pénzügyi kimutatásainak összehasonlíthatósága érdekében a számviteli becslésben bekövetkező változás hatását, ha korábban a becslés a szokásos tevékenységből származó nettó nyereségben vagy veszteségben volt kimutatva, a nettó nyereség vagy veszteség megfelelő elemében kell elszámolni. Ha a számviteli becslés a rendkívüli tételek között szerepelt, akkor rendkívüli tételként kell számba venni a számviteli becslés változásának hatását.
30. A számviteli becslésben bekövetkező olyan változás jellegét és összegét, amelynek jelentős hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan jelentős hatása lesz az ezt követő időszakokban, közzé kell tenni. Ha nem kivitelezhető az összeg számszerűsítése, ezt a tényt kell közzétenni.

#### ALAPVETŐ HIBÁK

31. Az egy, vagy több megelőző időszak pénzügyi kimutatásainak elkészítése során elkövetett hibák feltárára kerülhetnek a tárgyidőszakban. A hibák felmerülhetnek a matematikai hibák, a számviteli politika alkalmazása során történt tévedések, a tények félreértelmezése, csalás vagy figyelmetlenség következtében. Ezeknek a hibáknak a korrekcióját rendszerint a tárgyidőszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában veszik figyelembe.
32. Ritka alkalmakkor a hiba olyan jelentősen befolyásolja az egy vagy több megelőző időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokat, hogy az adott pénzügyi kimutatások eredeti kibocsátásuk szerinti változatukban már nem tekinthetők megbízhatónak. Ezek a hibák alapvető hibának tekintendők. Alapvető hibának számít például, ha egy megelőző időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokba belekerültek a befejezetlen termelés vagy követelések olyan lényeges összegei, melyek olyan hamisított szerződések alapján álltak elő, amelyek soha nem érvényesíthetők. A korábbi időszakokra vonatkozó alapvető hibák korrekciójához szükség van az összehasonlítható adatok újbóli megállapítására, vagy kiegészítő *pro forma* adatok bemutatására.
33. Az alapvető hibák korrekcióját meg kell különböztetni a számviteli becslések változásaitól. A számviteli becslések jellegük alapján csak megközelítő adatok, amelyek felülvizsgálatára szükség lehet, amint pótlólagos információk válnak ismertté. A korábban megbízhatóan nem becsülhető függő tételek következményeként elszámolt bevétel vagy ráfordítás például nem tekinthető egy alapvető hiba korrekciójának.

#### Javasolt eljárás

34. A korábbi időszakokra vonatkozó alapvető hiba korrekciójának összegét a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítésével kell elszámolni. Az összehasonlítható adatokat újra meg kell állapítani, kivéve ha ez nem kivitelezhető.
35. A pénzügyi kimutatásokat, beleértve a korábbi időszakokra vonatkozó összehasonlítható adatokat is, úgy kell bemutatni, mintha az alapvető hibát abban az időszakban korrigálták volna, amelyben azt elkövették. Ezért az egyes bemutatott időszakokhoz tartozó korrekció összege az adott időszak vonatkozó nettó nyereségében vagy veszteségében szerepel. A pénzügyi kimutatások összehasonlítható adataiban bemutatott időszakokat megelőző időszakokhoz tartozó korrekció összege a legkorábbi bemutatott időszak felhalmozott eredményének nyitóegyenlegét helyesbíti. A korábbi időszakok tekintetében közzétett bármely egyéb adatot, például a pénzügyi adatok idősorait szintén újra el kell készíteni.
36. Az összehasonlítható adatok újbóli megállapítása nem szükségszerűen idézi elő a részvényesek által jóváhagyott, illetve a felügyeleti szerveknél nyilvántartott, vagy oda benyújtott pénzügyi kimutatások módosításait. A nemzeti jogszabályok azonban előírhatják az ilyen pénzügyi kimutatások módosítását.
37. A gazdálkodónak közzé kell tennie a következőket:
  - a) az alapvető hiba jellegét;
  - b) a tárgyidőszakra és valamennyi bemutatott korábbi időszakra vonatkozó korrekció összegét;
  - c) az összehasonlítható adatokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokra vonatkozó korrekció összegét; és
  - d) azt a tényt, hogy az összehasonlítható adatokat újra megállapították, vagy azt, hogy ez nem kivitelezhető.

*Megengedett alternatív eljárás*

38. Az alapvető hiba korrekciójának összege a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében kerül elszámolásra. Az összehasonlító adatokat úgy kell bemutatni, ahogy az előző időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban szerepeltek. A 34. bekezdéssel összhangban készült kiegészítő pro forma adatokat be kell mutatni, kivéve ha ez nem kivitelezhető.
39. Az alapvető hiba korrekciója a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében kerül elszámolásra. További adatokat mutatnak be – gyakran külön oszlopokban – ugyanakkor azért, hogy a tárgyidőszak és bármely korábbi időszak nettó nyeresége vagy vesztesége úgy kerüljön bemutatásra, mintha az alapvető hiba korrekciója abban az időszakban történt volna, amelyben azt elkövették. Ezt a számviteli eljárást lehet szükséges alkalmazni azokban az országokban, ahol a pénzügyi kimutatásoknak a korábbi időszakokban bemutatott pénzügyi kimutatásokkal megegyező összehasonlító adatokat kell tartalmazniuk.
40. A gazdálkodónak közzé kell tennie az alábbiakat:
- a) az alapvető hiba jellegét;
  - b) a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében számításba vett korrekció összegét; és
  - c) minden egyes olyan időszakra vonatkozó korrekció összegét, amelyet a pro forma adatok bemutatnak, valamint a pro forma adatokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokra vonatkozó korrekció összegét. Ha nem kivitelezhető a pro forma adatok bemutatása, ezt a tényt közzé kell tenni.

## A SZÁMVITELI POLITIKA VÁLTOZÁSAI

41. A felhasználóknak a gazdálkodó pénzügyi helyzete, teljesítménye és cash-flow-tendenciáinak megállapítása érdekében össze kell tudniuk hasonlítani a gazdálkodó egy bizonyos időtávra vonatkozó pénzügyi kimutatásait. Ezért minden egyes időszakra rendszerint ugyanazt a számviteli politikát alkalmazzák.
42. A számviteli politika csak akkor változtatható meg, ha jogszabály vagy a számvitelstandard-alkotó testület előírja azt, vagy ha a változás eredményeképpen a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban az események vagy tranzakciók megfelelőbb módon lesznek bemutatva.
43. A pénzügyi kimutatásokban az események vagy tranzakciók bemutatása akkor történik megfelelőbb módon, ha az új számviteli politika révén helytállóbb, vagy megbízhatóbb adatok nyerhetők a vállalkozás pénzügyi helyzetéről, teljesítményéről vagy cash-flow-járól.
44. Az alábbiak nem számítanak változásnak a számviteli politika tekintetében:
- a) olyan eseményekre vagy tranzakciókra vonatkozó számviteli politika elfogadása, amelyek lényegesen különböznek a korábban felmerülő eseményektől vagy tranzakcióktól; és
  - b) olyan eseményekre vagy tranzakciókra vonatkozó számviteli politika elfogadása, amelyek korábban nem merültek fel, vagy amelyek lényegtelenek voltak.

Az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban, vagy az IAS 38 Immateriális javak standardban foglalt megengedett alternatív eljárás alapján az eszközöknek az ártértékelt értéken való bemutatására vonatkozó politika első alkalommal történő alkalmazása a számviteli politika megváltoztatásának számít, de az elsősorban az IAS 16 és az IAS 38 szerinti ártértékelésként, semmint a jelen standarddal összhangban kezelendő. Ezért a jelen standard 49–57. bekezdései nem alkalmazandók a számviteli politika ezen változásaira.

45. A megváltoztatott számviteli politikát a jelen standard követelményeivel összhangban visszamenőlegesen, vagy a jövőre nézve kell alkalmazni. Visszamenőleges alkalmazás esetén a számviteli politikát úgy kell alkalmazni az eseményekre vagy tranzakciókra, mintha mindig az új számviteli politikát alkalmazták volna. Ezért a számviteli politikát az eseményekre vagy tranzakciókra az ilyen tételek felmerülésének időpontjától kell alkalmazni. A jövőre néző alkalmazás azt jelenti, hogy az új számviteli politikát a változás időpontja után felmerülő eseményekre és tranzakciókra alkalmazzák. Az előző időszakokra vonatkozóan sem a gazdálkodó felhalmozott eredményének nyitóegyenlege, sem a tárgyidőszak nettó nyeresége vagy vesztesége nem kerül helyesbítésre, mivel a meglévő adatokat nem kell újra kiszámítani. Az új számviteli politika azonban a meglévő egyenlegekre a változás időpontjától alkalmazandó. A gazdálkodó eldöntheti például, hogy megváltoztatja számviteli politikáját a hitelfelvételi költségek tekintetében, és hogy aktiválja ezeket a költségeket az IAS 23 *Hitelfelvételi költségek* standardban foglalt megengedett alternatív eljárással összhangban. A jövőre néző alkalmazásban az új alapelv csak azokra a hitelfelvételi költségekre vonatkozik, amelyek a számviteli politika változásának időpontja után merülnek fel.

*Egy Nemzetközi Számviteli Standard bevezetése*

46. A számviteli politikának egy Nemzetközi Számviteli Standard bevezetése alapján történő megváltoztatását az adott Nemzetközi Számviteli Standardban foglalt esetleges konkrét átmeneti rendelkezésekkel összhangban kell elszámlolni. Az átmeneti rendelkezések hiánya esetén a megváltozott számviteli politikát a 49., 52. és 53. bekezdésben foglalt javasolt eljárással, vagy az 54., 56. és 57. bekezdésben foglalt megengedett alternatív eljárással összhangban kell alkalmazni.
47. Egy Nemzetközi Számviteli Standardban foglalt átmeneti rendelkezés a számviteli politika módosításának visszamenőleges vagy jövőre néző alkalmazását is előírhatja.
48. Ha valamely gazdálkodó nem vezetett be egy a Nemzetközi Számviteli Standard Testület által kihirdetett, de még nem hatályos új Nemzetközi Számviteli Standardot, a gazdálkodó számára ajánlott, hogy a számviteli politika jövőbeni változásának jellegét, és a változás nettó nyereségre vagy veszteségre és pénzügyi helyzetre gyakorolt várható hatásának becslését közvétegye.

*Egyéb változások a számviteli politikákban – javasolt eljárás*

49. A megváltozott számviteli politikát visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve ha az előző időszakokra vonatkozó bármely helyesbítés összege ésszerűen nem meghatározható. Bármely szükséges helyesbítés a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének módosításaként számolandó el. Az összehasonlító adatokat újra meg kell állapítani, kivéve ha ez nem kivitelezhető <sup>(1)</sup>.
50. A pénzügyi kimutatásokat, beleértve a korábbi időszakokra vonatkozó összehasonlító adatokat is úgy kell bemutatni, mintha mindig az új számviteli politikát alkalmazták volna. Ezért az összehasonlító adatokat újra megállapítják azért, hogy azok tükrözzék az új számviteli politikát. A pénzügyi kimutatások összehasonlító adataiban bemutatott időszakokat megelőző időszakokra vonatkozó helyesbítés összege a legkorábbi bemutatott időszak felhalmozott eredményének nyitóegyenlegével szemben kerül módosításra. A korábbi időszakok tekintetében közzétett bármely egyéb adatot, például a pénzügyi adatok összefoglaló kivonatát szintén újra el kell készíteni.
51. Az összehasonlító adatok újbóli megállapítása nem szükségszerűen idézi elő a részvényesek által jóváhagyott, illetve a felügyeleti szerveknél nyilvántartott, vagy oda benyújtott pénzügyi kimutatások módosításait. A nemzeti jogszabályok azonban előírhatják az ilyen pénzügyi kimutatások módosítását.
52. A megváltozott számviteli politikát a jövőre nézve kell alkalmazni, ha a 49. bekezdésben előírtak szerint a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegét helyesbítő összeg megbízható módon nem határozható meg.
53. Ha a számviteli politika megváltoztatása jelentős hatást gyakorol a tárgyidőszakra vagy bármely bemutatott megelőző időszakra, vagy jelentős hatást gyakorolhat a következő időszakokra, a gazdálkodónak közzé kell tennie az alábbiakat:
  - a) a változtatás okait;
  - b) a tárgyidőszakra és valamennyi bemutatott időszakra vonatkozó módosítás összegét;
  - c) az összehasonlító adatokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokra vonatkozó módosítás összegét; és
  - d) azt a tényt, hogy az összehasonlító adatokat újra megállapították, vagy azt, hogy ez nem kivitelezhető.

<sup>(1)</sup> A SIC-8 Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként értelmezés kijelenti, hogy nem megfelelő a nemzeti általánosan elfogadott számviteli gyakorlathoz az IAS-re történő átállás összevont hatását az eredménykimutatásban elszámlolni (azaz az IAS 8 54. bekezdésében foglalt megengedett alternatív eljárás az IAS-nek a számvitel elsődleges alapjaként való első alkalmazására nem vonatkozik).

*Egyéb változások a számviteli politikákban – megengedett alternatív eljárás*

54. A megváltozott számviteli politikát visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve ha az előző időszakokra vonatkozó bármely szükséges helyesbítés összege ésszerűen nem meghatározható. Bármely szükséges helyesbítés a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében számolandó el. Az összehasonlító adatokat úgy kell bemutatni, ahogy az előző időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban szerepeltek. A 49. bekezdéssel összhangban készült kiegészítő összehasonlító pro forma adatokat kell bemutatni, kivéve ha ez nem kivitelezhető <sup>(1)</sup>.
55. A számviteli politika változásaiból származó módosítások hatását az adott időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kell bemutatni. További adatokat mutatnak be – gyakran külön oszlopokban – ugyanakkor azért, hogy a tárgyidőszak és bármely korábbi időszak nettó nyeresége vagy vesztesége és a pénzügyi helyzet úgy kerüljön bemutatásra, mintha mindig az új számviteli politikát alkalmazták volna. Azokban az országokban, ahol a pénzügyi kimutatásoknak a korábbi időszakokban bemutatott pénzügyi kimutatásokkal megegyező összehasonlító adatokat kell tartalmazniuk, ezt a számviteli eljárást lehet, hogy szükséges alkalmazni.
56. A megváltozott számviteli politikát a jövőre nézve kell alkalmazni, ha az 54. bekezdésben előírt, tárgyidőszakra vonatkozó, a nettó nyereségben vagy veszteségben számításba veendő összeg ésszerűen nem határozható meg.
57. Ha a számviteli politika megváltoztatása jelentős hatást gyakorol a tárgyidőszakra vagy bármely bemutatott megelőző időszakra, vagy jelentős hatást gyakorolhat a következő időszakokra, a gazdálkodónak közzé kell tennie az alábbiakat:
- a változtatás okait;
  - a tárgyidőszakban a nettó nyereségben vagy veszteségben számításba vett módosítás összegét; és
  - minden egyes olyan időszakra vonatkozó módosítás összegét, amelyet a pro forma adatok bemutatnak, valamint a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokat megelőző időszakokra vonatkozó módosítás összegét. Ha nem kivitelezhető a pro forma adatok bemutatása, ezt a tényt közzé kell tenni.

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

58. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 10 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1999-BEN)****A mérlegfordulónap utáni események**

A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az IASC Bizottság által 1999 márciusában került elfogadásra és a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

**BEVEZETÉS**

Az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standard hatályon kívül helyezi az IAS 10 *A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események* standard azon részeit, amelyeket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard még nem helyezett hatályon kívül. Az új standard a következő kisebb változtatásokat teszi:

- új közzétételek a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontjára vonatkozóan;
- azon választási lehetőség megszüntetése, hogy kötelezettségként mutassák ki azokat az osztalékokat, amelyek a pénzügyi kimutatások által lefedett időszakra vonatkoznak, és amelyeket a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontját megelőzően javasolnak, vagy jelentenek be. A gazdálkodó ezen osztalékokat vagy magában a mérlegben, mint a saját tőke elkülönült elemét teheti közzé, vagy a pénzügyi kimutatásokhoz tartozó kiegészítő megjegyzésekben;

<sup>(1)</sup> A SIC-8 Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként értelmezés kijelenti, hogy nem megfelelő a nemzeti általánosan elfogadott számviteli gyakorlatról az IAS-re történő átállás összevont hatását az eredménykimutatásban elszámolni (azaz az IAS 8 54. bekezdésében foglalt megengedett alternatív eljárás az IAS-nek a számvitel elsődleges alapjaként való első alkalmazására nem vonatkozik).



- c) megerősítés arra, hogy egy gazdálkodónak aktualizálnia kell azokat a közzétételeket, amelyek a mérleg fordulónapján fennállt körülményekre vonatkoznak, bármely új információnak megfelelően, amely a mérlegfordulónap után ezen körülményekről a tudomására jut;
- d) a pénzügyi kimutatások amiatti helyesbítésére vonatkozó előírás törlése, amikor egy mérlegfordulónap utáni esemény azt jelzi, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése a gazdálkodó egy részére nem megfelelő. Az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard szerint a vállalkozás folytatásának feltételezése a gazdálkodó egészére alkalmazandó;
- e) bizonyos finomítások a módosító és nem módosító események példáiban; és
- f) több megfogalmazásbeli javítás.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	52
Hatókör	53
Fogalmak	53
Elszámolás és értékelés	54
A mérlegfordulónap utáni módosító események	54
A mérlegfordulónap utáni nem módosító események	54
Osztalékok	54
A vállalkozás folytatása	55
Közzététel	55
A közzétételre történő engedélyezés napja	55
A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása	55
A mérlegfordulónap utáni nem módosító események	56
Hatálybalépés napja	56

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja:

- a) hogy mikor kell egy gazdálkodónak pénzügyi kimutatásait a mérlegfordulónap utáni események miatt módosítania; és
- b) azokat az információkat, amelyeket a gazdálkodónak közzé kell tennie a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontjáról, valamint a mérlegfordulónap utáni eseményekről.

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

**HATÓKÖR**

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

**FOGALMAK**

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

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

- a) azokat, amelyek a mérleg fordulónapján fennállt körülményeket igazolnak (mérlegfordulónap utáni módosító események); és
  - b) azokat, amelyek olyan körülményekre utalnak, amelyek a mérlegfordulónap után jöttek létre (mérlegfordulónap utáni nem módosító események).
3. A pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése során alkalmazott eljárás a vezetési struktúrától, a törvényi előírásoktól, valamint a pénzügyi kimutatások elkészítésénél és véglegesítésénél alkalmazott eljárásoktól függően változik.
  4. Néhány esetben egy gazdálkodónak akkor kell előterjesztenie pénzügyi kimutatásait a részvényesek által történő jóváhagyás céljából, miután a pénzügyi kimutatásokat már közzétették. Ilyen esetekben a pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése az eredeti közzététel napján történik, nem pedig azon a napon, amikor a részvényesek jóváhagyták a pénzügyi kimutatásokat.

**Példa**

A gazdálkodó vezetése 20X2. február 28-án elkészíti a 20X1. december 31-ig tartó évről vonatkozó pénzügyi kimutatások tervezetét. 20X2. március 18-án az igazgatóság áttekinti a pénzügyi kimutatásokat, és engedélyezi azok közzétételét. A gazdálkodó 20X2. március 19-én nyilvánosságra hozza eredményét és kiválasztott egyéb pénzügyi információkat. A pénzügyi kimutatásokat 20X2. április 1-jén bocsátják a részvényesek és mások rendelkezésére. A részvényesek éves közgyűlése 20X2. május 15-én jóváhagyja a pénzügyi kimutatásokat, majd a jóváhagyott pénzügyi kimutatásokat 20X2. május 17-én letétbe helyezik a szabályozó szervnél.

A pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése 20X2. március 18-án történik (azon a napon, amikor az igazgatóság engedélyezi a közzétételt).

5. Néhány esetben a gazdálkodó vezetése köteles a pénzügyi kimutatásokat (a kizárólag nem felsővezetőkből álló) felügyelő bizottság elé terjeszteni jóváhagyás céljából. Ilyen esetekben a pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése akkor történik, amikor a vezetés jóváhagyja a felügyelő bizottsághoz történő betérjesztést.

**Példa**

20X2. március 18-án a gazdálkodó vezetése engedélyezi a pénzügyi kimutatásoknak a felügyelő bizottsághoz történő betérjesztést. A felügyelő bizottság kizárólag nem felsővezetőkből áll, és tagjai között lehetnek munkavállalók és egyéb külső érdekeltségek képviselői. A felügyelő bizottság 20X2. március 26-án hagyja jóvá a pénzügyi kimutatásokat. A pénzügyi kimutatásokat 20X2. április 1-jén bocsátják a részvényesek és mások rendelkezésére. A részvényesek éves közgyűlése 20X2. május 15-én megkapja a pénzügyi kimutatásokat, majd a pénzügyi kimutatásokat 20X2. május 17-én letétbe helyezik a szabályozó szervnél.

A pénzügyi kimutatások közzétételének engedélyezése 20X2. március 18-án történik (azon a napon, amikor az igazgatóság engedélyezi a felügyelő bizottsághoz történő betérjesztést).

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

## ELSZÁMOLÁS ÉS ÉRTÉKELÉS

*A mérlegfordulónap utáni módosító események*

7. A gazdálkodónak a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket módosítani kell a mérlegfordulónap utáni módosító eseményeknek megfelelően.
8. A következők példák a mérlegfordulónap utáni módosító eseményekre, amelyek alapján egy gazdálkodónak módosítani kell a pénzügyi kimutatásaiban bemutatott összegeket vagy el kell számolnia korábban ki nem mutatott tételeket:
  - a) peres ügyben a mérlegfordulónap után hozott határozat, amely alapján – mivel megerősíti, hogy a gazdálkodónak a mérleg fordulónapján meglévő kötelme volt – a gazdálkodónak módosítani kell egy már megképzett céltartalékot, vagy meg kell képeznie egy céltartalékot ahelyett, hogy azt csupán függő kötelezettségként közzéténné;
  - b) a mérlegfordulónap után kapott információ, amely jelzi, hogy egy eszköz értékvesztett volt a mérleg fordulónapján, vagy hogy egy korábban az adott eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét módosítani kell. Például:
    - i. egy vevőnek a mérlegfordulónap után bekövetkező csődje általában megerősíti, hogy egy vevői követelésen a mérleg fordulónapján egy veszteség már fennállt és hogy a gazdálkodónak módosítani kell a vevő követelés könyv szerinti összegét; és
    - ii. a készletek eladása a mérleg fordulónapját követően igazolhatja azoknak a mérleg fordulónapján érvényes nettó realizálható értékét;
  - c) a mérlegfordulónap előtt vásárolt eszközök bekerülési értékének, vagy a mérlegfordulónap előtt értékesített eszközökből származó bevételnek a mérlegfordulónap után történő meghatározása;
  - d) a nyereségrészesedések vagy prémiumok összegének a mérlegfordulónap után történő meghatározása, ha a gazdálkodónak a mérleg fordulónapján meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme állt fenn ezen összegek kifizetésére az ezen időpont előtti események következményeként (lásd IAS 19 *Munkavállalói juttatások*); és
  - e) olyan csalások vagy hibák felfedezése, amelyek azt jelzik, hogy a pénzügyi kimutatások helytelenek voltak.

*A mérlegfordulónap utáni nem módosító események*

9. A gazdálkodónak a pénzügyi kimutatásaiban elszámolt összegeket nem kell módosítania a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményeknek megfelelően.
10. A befektetések piaci értékének a mérlegfordulónap és a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezésének időpontja közötti csökkenése példa a mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre. A piaci érték csökkenése rendszerint nem vonatkozik a befektetéseknek a mérleg fordulónapján fennálló állapotára, hanem olyan körülményeket tükröz, amelyek az azt követő időszak alatt merültek fel. Ezért egy gazdálkodó nem módosítja a pénzügyi kimutatásaiban a befektetések kimutatott összegeit. A gazdálkodó hasonlóképpen nem módosítja a mérleg fordulónapján fennálló befektetésekkel kapcsolatban megadott információkat, bár a 20. bekezdés értelmében esetleg kiegészítő információkat kelthet közölnie.

*Osztalékok*

11. Ha a tőkeinstrumentumok (ahogy azt az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás *standard* meghatározza) tulajdonosainak járó osztalékokat a mérlegfordulónap után javasolják vagy jelentik be, a gazdálkodó nem mutathatja ki ezeket az osztalékokat kötelezettségként a mérleg fordulónapján.

12. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard alapján egy gazdálkodónak közzé kell tennie a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt javasolt vagy bejelentett osztalékok összegét. Az IAS 1 lehetővé teszi a gazdálkodó számára, hogy ezt a közzétételt vagy:
- magában a mérlegben, a saját tőke külön összetevőjeként; vagy
  - a pénzügyi kimutatások kiegészítő megjegyzéseiben tegye meg.

#### A VÁLLALKOZÁS FOLYTATÁSA

13. Egy gazdálkodó nem készítheti el pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatása elve alapján, ha a vezetés a mérlegfordulónap után úgy dönt, hogy fel kívánja számolni a vállalkozást vagy meg kívánja szüntetni a kereskedelmi tevékenységet, vagy ha ennek megtételén kívül nincs más ésszerű lehetősége.
14. A szokásos vállalkozási eredményben és a pénzügyi helyzetben a mérlegfordulónap után bekövetkező romlás jelezheti, hogy meg kell vizsgálni, hogy a vállalkozás folytatásának feltételezése még megfelelő-e. Ha a vállalkozás folytatásának feltételezése már nem megfelelő, ennek hatása annyira átfogó, hogy a jelen standard inkább egy alapvető változást ír elő a számviteli elszámolás alapján, mint a számviteli elszámolás eredeti alapján megfelelően elszámolt összegek módosítását.
15. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard előír bizonyos közzétételeket, ha:
- a pénzügyi kimutatások nem a vállalkozás folytatásának feltételezése alapján készültek; vagy
  - a vezetésnek olyan eseményekre vagy körülményekre vonatkozó lényeges bizonytalanságokról van tudomása, amelyek jelentős mértékben megkérdőjelezhetik a gazdálkodónak a folyamatos további működésre való képességét. A közzétételt igénylő események vagy körülmények a mérlegfordulónap után is felmerülhetnek.

#### KÖZZÉTÉTEL

##### *A közzétételre történő engedélyezés napja*

16. A gazdálkodónak közzé kell tennie azt a napot, amikor a pénzügyi kimutatások közzétételét engedélyzték, és azt, hogy ki volt az engedélyező. Ha a gazdálkodó tulajdonosainak vagy más személyeknek jogukban áll a pénzügyi kimutatásokat a közzétételük után módosítani, a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt.
17. A felhasználók számára fontos, hogy ismerjék, hogy mikor engedélyzték a pénzügyi kimutatások közzétételét, mivel a pénzügyi kimutatások az ezen időpont utáni eseményeket nem tükrözik.

##### *A mérleg fordulónapján fennálló körülményekről nyújtott információk aktualizálása*

18. Ha egy gazdálkodó a mérlegfordulónap után információkat szerez olyan körülményekről, amelyek a mérleg fordulónapján már fennálltak, a gazdálkodónak az új információ figyelembevételével aktualizálnia kell az ezekre a körülményekre vonatkozó közzétételeket.
19. Néhány esetben a gazdálkodónak aktualizálnia kell a közzétételeket a pénzügyi kimutatásokban, hogy azok tükrözzék a mérlegfordulónap után kapott információkat még akkor is, ha az adott információ nem befolyásolja a gazdálkodó által a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegeket. Egy példa a közzététel aktualizálásának szükségességére az, amikor a mérlegfordulónap után válik elérhetővé bizonyíték a mérleg fordulónapján már fennálló függő kötelezettségről. Azon túlmenően, hogy mérlegeli, hogy az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard alapján képezzenek-e céltartalékot ebben az esetben, a gazdálkodó a bizonyítéknak megfelelően aktualizálja a függő kötelezettségre vonatkozó közzétételt.

*A mérlegfordulónap utáni nem módosító események*

20. Ha a mérlegfordulónap utáni nem módosító események akkora jelentőséggel bírnak, hogy közzétételük elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak azon képességét, hogy megfelelően értékeljenek és megfelelő döntéseket hozzanak, a gazdálkodónak közzé kell tennie az alábbi információkat a mérlegfordulónap utáni nem módosító események minden egyes lényeges kategóriája tekintetében:
- az esemény jellege; és
  - az esemény pénzügyi hatásának becslése vagy nyilatkozat arról, hogy ez a becslés nem készíthető el.
21. A következők példák az olyan mérlegfordulónap utáni nem módosító eseményekre, amelyek akkora jelentőséggel bírhatnak, hogy azok közzétételének elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a megfelelő értékelésre, döntéshozatalra vonatkozó képességét:
- jelentősebb üzleti kombináció a mérlegfordulónap után (az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard bizonyos közzétételeket ír elő ezekre az esetekre) vagy egy jelentősebb leányvállalat elidegenítése;
  - egy tevékenység megszüntetésére vonatkozó terv bejelentése, egy megszűnő tevékenységhez kapcsolódó eszközök elidegenítése vagy kötelezettségek rendezése, vagy ilyen eszközök eladására vagy ilyen kötelezettségek rendezésére vonatkozó kötelező érvényű megállapodások megkötése (lásd az IAS 35 *Megszűnő tevékenységek* standardot);
  - jelentősebb eszközvásárlások és elidegenítések vagy jelentősebb eszközöknek az állam által történő kisajátítása;
  - jelentősebb termelőüzem tűzvész által történő megsemmisülése a mérlegfordulónap után;
  - jelentősebb átszervezés bejelentése vagy végrehajtásának elkezdése (lásd az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot);
  - jelentősebb törzsrészvény-tranzakciók és potenciális törzsrészvény-tranzakciók a mérlegfordulónap után (az IAS 33 *Egy részvényre jutó eredmény* standard arra ösztönzi a gazdálkodót, hogy tegye közzé ezen tranzakciók leírását, a tőkésítések és a részvényfelosztások kivételével);
  - az eszközök árában vagy a devizaárfolyamokban bekövetkező, a szokásostól eltérően nagymértékű változások a mérlegfordulónap után;
  - az adókulcsokban vagy az adótörvényekben a mérlegfordulónap után beiktatott vagy bejelentett változások, amelyek jelentős hatást gyakorolnak a tényleges és halasztott adókövetelésekre és -kötelezettségekre (lásd az IAS 12 *Nyereségadó* standardot);
  - jelentős elkötelezettségek vagy függő kötelezettségek vállalása, például jelentős garanciák kibocsátásával; és
  - jelentősebb per indítása kizárólag olyan események következtében, amelyek a mérlegfordulónap után merültek fel.

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

22. A jelen Nemzetközi Számvetési Standard a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.
23. 1998-ban az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard hatályon kívül helyezte az IAS 10 *A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események* standardnak a függő tételekkel foglalkozó részét. A jelen standard hatálytalanítja a fenti standard többi részét.

**IAS 11 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)****Beruházási szerződések**

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

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

**TARTALOMJEGYZÉK**

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

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

**CÉL**

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

**HATÓKÖR**

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a beruházási szerződések elszámolására a vállalkozók pénzügyi kimutatásaiban.
2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1978-ban jóváhagyott IAS 11 *A beruházási szerződések elszámolása* standardot.

## FOGALMAK

3. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:
- A beruházási szerződés olyan szerződés, amelyet kifejezetten egy eszköz vagy egy olyan eszközcsoport létrehozására kötöttek, amelynek elemei a kivitelezésüket, a technológiájukat és funkciójukat vagy alapvető céljukat, vagy felhasználásukat tekintve szorosan összetartoznak, vagy kapcsolódnak egymáshoz.
- A fix áras szerződés olyan beruházási szerződés, amelyben a szerződő fél rögzített szerződéses árban, vagy az egységnyi kibocsátás rögzített árban állapodik meg, amire néhány esetben a költségek növelhetőségét megengedő záradékok vonatkoznak.
- A költség alapú szerződés olyan beruházási szerződés, ahol a kivitelezőnek az elfogadott vagy egyéb módon meghatározott költségeket, plusz ezeknek a költségeknek egy bizonyos hányadát, vagy egy előre meghatározott díjat térítenek meg.
4. Beruházási szerződést lehet kötni egyetlen eszköz – például egy híd, épület, gát, csővezeték, út, hajó vagy alagút – megépítésére. Egy beruházási szerződés vonatkozhat több olyan eszköz megépítésére is, amelyek tervezési kialakításuknál, kivitelezési technológiájuknál, vagy végső felhasználási céljuknál vagy rendeltetésüknél fogva egymáshoz szorosan kapcsolódnak, vagy egymással kölcsönös függőségben vannak; ilyen szerződések vonatkoznak például a finomítók, illetve más összetett üzemek vagy létesítmények megépítésére.
5. A jelen standard alkalmazásában a beruházási szerződések közé tartoznak:
- azok a szerződések, amelyek egy eszköz megépítéséhez közvetlenül kapcsolódó szolgáltatások nyújtásáról szólnak, például a projektvezetők és az építésszek szolgáltatásaira kötött szerződések; és
  - azok a szerződések, amelyek eszközök lebontására vagy helyreállítására, és az eszközök lebontását követő környezeti helyreállításra vonatkoznak.
6. A beruházási szerződések különféle módokon kerülnek kialakításra, amelyek ennek a standardnak az alkalmazásában fix áras szerződéseként és költség alapú szerződéseként kerülnek besorolásra. Egyes beruházási szerződések tartalmazhatják mind a fix áras szerződések, mind a költség alapú szerződések elemeit, például egy költség alapú szerződés egy maximált árral. Ilyen körülmények mellett a vállalkozónak mérlegelnie kell a 23. és 24. bekezdésben említett összes feltételt annak meghatározására, hogy mikor kerüljenek elszámolásra a szerződéses bevételek és költségek.

## A BERUHÁZÁSI SZERZŐDÉSEK ÖSSZEKAPCSOLÁSA ÉS TAGOLÁSA

7. Az ebben a standardban foglalt követelményeket rendszerint elkülönítetten alkalmazzák minden egyes beruházási szerződésre. Bizonyos körülmények esetén azonban a standard előírásait egy adott szerződés egymástól elkülöníthető összetevő elemeire, vagy szerződések egy csoportjára szükséges alkalmazni, a szerződés vagy szerződés csoport tartalmát tükröződően.
8. Ha egy szerződés több eszközre vonatkozik, akkor mindegyik eszköz megépítését egy különálló beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:
- minden egyes eszközre különálló ajánlatot nyújtottak be;
  - minden egyes eszköz külön megállapodás tárgyát képezte, és a vállalkozónak és a megrendelőnek módjában állt elfogadni vagy elutasítani az egyes eszközökre vonatkozó szerződésrészt; és
  - a költségek és a bevételek minden egyes eszköz esetében elkülönítetten megállapíthatók.
9. A szerződések egy csoportját – függetlenül attól, hogy azt egy vagy több megrendelővel kötik-e meg – egyetlen beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:
- a szerződések csoportjának feltételeit egyetlen csomagban tárgyalták;
  - a szerződések egymással annyira szoros kapcsolatban állnak, hogy valójában egy közös nyereséghányaddal rendelkező egyetlen beruházás részeit képezik; és

- c) a szerződések egyidejűleg, vagy egymást szorosan követően valósulnak meg.
10. A szerződés rendelkezhet a megrendelő döntésétől függően egy további eszköz megépítéséről, vagy módosításra kerülhet egy további eszköz megépítésének beillesztésével. A további eszköz építését különálló beruházási szerződésként kell kezelni, amennyiben:
- a) kialakítását, technológiáját vagy rendeltetését tekintve az eszköz lényegesen különbözik az eredeti szerződésben foglalt eszköz(ök)től; vagy
- b) az eszköz árában a felek az eredeti szerződéses árra való tekintet nélkül egyeznek meg.

#### SZERZŐDÉSES BEVÉTEL

11. A szerződéses bevételnek az alábbiakat kell tartalmaznia:
- a) a szerződésben megállapodott bevétel eredeti összegét; és
- b) a szerződéses munkák változtatásait, az igényeket és az ösztönző kifizetéseket:
- i. amennyiben valószínű, hogy azok bevételt eredményeznek; és
- ii. ezeket megbízhatóan lehet mérni.
12. A szerződéses bevétel a kapott vagy járó ellenszolgáltatás valós értékében kerül meghatározásra. A szerződéses bevétel mérését egy sor olyan bizonytalansági tényező befolyásolja, amelyek jövőbeli események kimenetelétől függenek. A becsléseket gyakran felül kell vizsgálni, ahogy események következnek be és bizonytalanságok oldódnak meg. A szerződéses bevétel összege ezért egyik időszakra a másikra növekedhet vagy csökkenhet. Például:
- a) a vállalkozó és a megrendelő, a szerződésben való megállapodás időszakát követő bármely időszakban, megállapodhatnak olyan változtatásokról vagy igényekről, amelyek növelik vagy csökkentik a szerződéses bevételt;
- b) a fix áras szerződésben kikötött bevétel összege növekedhet a költségek növelhetőségét megengedő záradékok hatására;
- c) a szerződéses bevétel összege csökkenhet a vállalkozó által a szerződés megvalósítása során okozott késedelmekből eredő kötbérek hatására; vagy
- d) ha a fix áras szerződés az egységnyi kibocsátás rögzített árát tartalmazza, akkor a szerződéses bevétel a darabszámok növekedésével együtt növekszik.
13. A változtatás olyan, a megrendelő által adott utasítás, amely megváltoztatja a szerződés értelmében elvégzendő munkák terjedelmét. A változtatás eredményezheti a szerződéses bevétel növekedését vagy csökkenését. Változtatások például az eszköz specifikációjának vagy tervének változásai, és a szerződés futamidejében bekövetkező változások. A változtatást a szerződéses bevételek akkor tartalmazzák, ha:
- a) a megrendelő valószínűleg jóváhagyja a változtatást és a bevétel összegének abból eredő megváltozását; és
- b) a bevétel összege megbízhatóan mérhető.
14. Az igény egy olyan összeg, amit a vállalkozó a megrendelőtől vagy más féltől be kíván szedni, olyan költségek megtérítéseként, amelyeket a szerződéses ár nem tartalmaz. Ilyen igény származhat például a megrendelő által okozott késedelemről, a specifikációkban vagy a tervben szereplő hibákból, vagy a szerződéses munka terjedelmének vitatott változtatásai miatt. Az igényekből eredő bevétel összegének mérése jelentős mértékű bizonytalanságnak van kitéve, és gyakran a tárgyalások kimenetelétől függ. Az igényeket ezért a szerződéses bevételek csak akkor tartalmazzák, ha:
- a) a tárgyalások egy olyan előrehaladott szakaszba jutottak, hogy már valószínű, hogy a megrendelő elfogadja a igényt; és
- b) a megrendelő által valószínűleg elfogadott összeg megbízhatóan mérhető.



15. Az ösztönző kifizetések olyan összegek, amelyeket akkor fizetnek a vállalkozónak, ha bizonyos előírt teljesítménynormák elérnek vagy túlteljesítenek. A szerződés például ösztönző kifizetést irányozhat elő a vállalkozó részére a szerződés határidő előtti teljesítéséért. Az ösztönző kifizetéseket a szerződéses bevételek akkor tartalmazzák, ha:
- a szerződés teljesítése annyira előrehaladott állapotban van, hogy valószínű, hogy az előírt teljesítménynormákat teljesítik, vagy túlteljesítik; és
  - az ösztönző kifizetés összege megbízhatóan mérhető.

#### SZERZŐDÉSES KÖLTSÉGEK

16. A szerződéses költségeknek tartalmazniuk kell:
- az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségeket;
  - azokat a költségeket, amelyek általában a szerződéses tevékenységhez kapcsolódnak és a szerződéshez hozzárendelhetők; és
  - mindazokat az egyéb költségeket, amelyek a szerződés kikötései értelmében a megrendelőnek kifejezetten felszámíthatóak.
17. Az adott szerződéssel közvetlenül kapcsolatos költségek közé tartoznak az alábbiak:
- az építkezés helyszínén felmerülő bérköltségek, beleértve a helyszín felügyeletét;
  - az építkezéshez felhasznált anyagok költsége;
  - a szerződés teljesítéséhez használt gépek és berendezések értékcsökkenése;
  - a gépeknek, berendezéseknek és anyagoknak a szerződéses helyszínre történő odaszállításának és onnan történő elszállításának költségei;
  - a gépek és berendezések bérleti költségei;
  - a szerződéshez közvetlenül kapcsolódó tervezési és műszaki szolgáltatási munkák költségei;
  - a hibajavítási és garanciális munkák becsült költségei, beleértve a várható szavatossági költségeket; és
  - harmadik felek igényei.

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

18. A szerződéses tevékenységhez általános jelleggel kapcsolódó és a szerződéshez hozzárendelhető költségek magukban foglalják:
- a biztosítást;
  - az adott szerződéshez közvetlenül nem kapcsolódó tervezési és műszaki szolgáltatási munkák költségeit; és
  - az építésirányítási költségeket.

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

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

20. Az építési tevékenységekhez nem kapcsolódó, vagy a szerződéshez hozzá nem rendelhető költségek ki vannak zárva a beruházási szerződés költségei közül. Az ilyen költségek közé tartoznak:
- azok az általános igazgatási költségek, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget nem ír elő;
  - az értékesítési költségek;
  - azok a kutatás-fejlesztési költségek, amelyekre nézve a szerződés megtérítési kötelezettséget nem ír elő; és
  - az adott szerződés teljesítéséhez nem használt, kihasználatlan gépek és berendezések értékcsökkenése.
21. A szerződéses költségek a szerződés megszerzésének dátumától a kivitelezés teljes körű befejezéséig terjedő időszakban a szerződéshez kapcsolódó költségeket foglalják magukban. Ugyanakkor a szerződéses költségek tartalmazzák a szerződéshez közvetlenül kapcsolódó és a szerződés megszerzése során felmerült költségeket is, ha azok elkülönítetten azonosíthatók, megbízhatóan mérhetők és ha valószínű, hogy a szerződés megszerzésre kerül. Ha a szerződés megszerzése érdekében felmerülő költségeket a felmerülés időszakában ráfordításként számolják el, a szerződéses költségek azokat nem tartalmazzák, amikor a szerződést egy későbbi időszakban megszerzik.

#### A SZERZŐDÉSES BEVÉTELEK ÉS KÖLTSÉGEK ELSZÁMOLÁSA

22. Ha a beruházási szerződés kimenetele megbízhatóan becsülhető, akkor a beruházási szerződéshez kapcsolódó szerződéses bevételeket és szerződéses költségeket a szerződéses tevékenységek fordulónapi készültségi fokának megfelelően kell elszámolni a bevételek és a ráfordítások között. A beruházási szerződés várható veszteségét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.
23. Fix áras szerződés esetében a beruházási szerződés kimenetelét akkor lehet megbízhatóan becsülni, ha teljesül az összes alábbi feltétel:
- a szerződéses bevétel teljes összege megbízhatóan mérhető;
  - valószínű, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodóhoz;
  - mind a szerződés teljesítéséhez szükséges költségek, mind a szerződéses munkálatok mérleg fordulónapi készültségi foka megbízhatóan mérhetőek; és
  - a szerződéshez kapcsolódó szerződéses költségek egyértelműen beazonosíthatók és megbízhatóan mérhetőek, oly módon, hogy a tényleges szerződéses költségeket össze lehet hasonlítani az előzetes költségbecslésekkel.
24. Egy költség alapú szerződés esetében a beruházási szerződés kimenetelét akkor lehet megbízhatóan becsülni, ha teljesül az összes alábbi feltétel:
- valószínű, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodóhoz; és
  - a szerződéshez kapcsolódó szerződéses költségek, akár kifejezetten visszatérítendőek, akár nem, egyértelműen beazonosíthatóak és megbízhatóan mérhetőek.
25. A bevételeknek és a ráfordításoknak a szerződéses munkák készültségi foka alapján történő elszámolására gyakran úgy utalnak, mint teljesítésarányos módszerre. Ezen módszer alapján a szerződéses bevételeket a teljesítés adott fokának elérése során felmerült szerződéses költségekkel mérik össze, aminek eredményeként az elvégzett munkához arányosan tartozó bevételek, ráfordítások és nyereség kerül bemutatásra. Ez a módszer hasznos információval szolgál az adott időszak során végzett szerződéses tevékenységről és teljesítményről.
26. A teljesítésarányos módszer alapján a szerződéses bevételek az eredménykimutatásban abban a beszámolási időszakban kerülnek elszámolásra, amelyben a munkát elvégzik. A szerződéses költségek az eredménykimutatásban általában arra a beszámolási időszakra nézve kerülnek költségként elszámolásra, amelynek során azt a munkát, amelyhez a költség kapcsolódik, elvégezték. Azonban a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.
27. Előfordulhat, hogy egy vállalkozónál jövőbeli szerződéses tevékenységgel kapcsolatban merül fel szerződéses költség. Az ilyen szerződéses költségeket eszközként kell kimutatni, feltéve hogy ezek megtérülése valószínű. Az ilyen költségek a megrendelőtől esedékes összeget képviselnek és gyakran a befejezetlen szerződéses munkák állományába kerülnek besorolásra.

28. Egy beruházási szerződés végső kimenetelét csak akkor lehet megbízhatóan megbecsülni, ha valószínűsíthető, hogy a szerződéssel kapcsolatos gazdasági hasznok befolyznak a gazdálkodóhoz. Ha azonban valamilyen bizonytalanság merül fel a szerződéses bevételek közé már beállított és az eredménykimutatásban már elszámolt valamely összeg behajthatóságát illetően, akkor a behajthatatlan összeget, vagy azt az összeget, amelynek tekintetében a ráfordítás megtérülésének valószínűsége megszűnt, inkább a ráfordítások között kell elszámolni, mint a szerződéses bevételek összegének korrekciójaként.
29. A gazdálkodó általában képes megbízható becsléseket készíteni, miután megkötött egy szerződést, amely meghatározza:
- a megépítendő eszközzel kapcsolatban a szerződő felek által érvényesíthető jogokat;
  - a kifizetendő ellenértéket; és
  - a fizetés módját és feltételeit.
- Rendszerint az is szükséges, hogy a gazdálkodó rendelkezzen egy hatékony belső pénzügyi tervezési és beszámolási rendszerrel. A gazdálkodó a szerződéses munka előrehaladásával megvizsgálja és ha kell, felülvizsgálja a szerződéses bevételeket és a szerződéses költségeket. Az ilyen felülvizsgálatok szükségessége nem feltétlenül jelenti azt, hogy a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan felbecsülni.
30. A szerződéses munka készültségi fokát többféle módon lehet megállapítani. A gazdálkodónak az elvégzett munkák megbízható becslésére alkalmas módszert kell használnia. A szerződés jellegétől függően, ilyen módszerek lehetnek:
- az adott időpontig elvégzett munkák során felmerült szerződéses költségeknek a becsült összes szerződéses költséghez viszonyított aránya;
  - az elvégzett munkáról készült felmérések; vagy
  - a szerződéses munka egy fizikai részének elkészülte.
- A megrendelőtől kapott időszakos kifizetések és előlegek gyakran nem tükrözik az elvégzett munkát.
31. Ha a készültségi fokot a felmérés időpontjáig felmerült szerződéses költségek alapján határozzák meg, akkor csak a ténylegesen elvégzett munkát tükröző szerződéses költségeket szabad az adott időpontig felmerült költségek között elszámolni. Példa azokra a szerződéses költségekre, amelyek ki vannak zárva:
- a szerződéssel kapcsolatban a jövőben végzendő tevékenységgel kapcsolatos költségek, amilyen például azoknak az anyagoknak a költsége, amelyeket az építkezés helyszínére leszállítottak, vagy a szerződéses munka céljára elkülönítettek, de amelyek beépítése, felhasználása vagy alkalmazása még nem történt meg a szerződés teljesítése során, kivéve ha azokat kifejezetten a szerződés céljaira gyártották; és
  - az alvállalkozók részére az alvállalkozói szerződés keretében elvégzendő munkákért fizetett előlegek.
32. Ha egy beruházási szerződés kimenetele nem becsülhető fel megbízhatóan, akkor:
- a bevételeket csak a szerződéses költségek olyan mértékéig szabad elszámolni, amennyire valószínű e költségek megtérülése; és
  - a szerződéses költségeket a felmerülésük időszakában kell költségként elszámolni.
- A beruházási szerződés várható veszteségét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.
33. A szerződések teljesítésének korai szakaszában gyakran fordul elő, hogy a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan felbecsülni. Mindazonáltal esetleg valószínűsíthető, hogy a gazdálkodónak a felmerült szerződéses költségek megtérülnek. Ezért a szerződéses bevételeket csak a felmerült és várhatóan megtérülő költségek mértékéig szabad elszámolni. Mivel a szerződés kimenetelét nem lehet megbízhatóan becsülni, nyereség nem számolható el. De még ha a szerződés kimenetele nem is becsülhető megbízhatóan, az esetleg valószínűsíthető, hogy a szerződéses költségek teljes összege meghaladja az összes szerződéses bevételt. Ilyen esetekben a szerződés összes költségének a szerződés összes bevételét várhatóan meghaladó bármely összegét a 36. bekezdésben foglaltaknak megfelelően azonnal el kell számolni ráfordításként.

34. Olyan körülmények, amikor a felmerült szerződéses költségek megtérülése nem valószínűsíthető, és amikor a szerződéses költségeket ráfordításként azonnal el kell számolni, például azok a szerződések:
- amelyek jogilag teljeskörűen nem érvényesíthetők, azaz érvényességük komolyan megkérdőjelezhető;
  - amelyek teljesítése valamely folyamatban lévő peres ügy, vagy jogszabály-alkotási munka kimenetelétől függ;
  - amelyek valószínűleg elkobzásra vagy kisajátításra kerülő ingatlannal kapcsolatosak;
  - amelyek esetében a megrendelő nem képes teljesíteni kötelezettségeit; vagy
  - amelyek esetében a vállalkozó képtelen teljesíteni a szerződést vagy eleget tenni egyéb szerződéses kötelezettségeinek.
35. Ha már nem érvényesülnek a szerződés kimenetelének megbízható becslését akadályozó bizonytalansági tényezők, akkor a beruházási szerződéshez kapcsolódó bevételeket és költségeket nem a 32., hanem a 22. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell elszámolni.

#### A VÁRHATÓ VESZTESÉGEK ELSZÁMOLÁSA

36. Ha valószínű, hogy az összes szerződéses költség meg fogja haladni az összes szerződéses bevételt, akkor a várható veszteséget azonnal el kell számolni ráfordításként.
37. Az ilyen veszteség összegét a következőktől függetlenül kell meghatározni:
- megkezdtek-e már a szerződéses munkákat, vagy sem;
  - a szerződéses tevékenység készülségi foka; vagy
  - az azokból az egyéb szerződésekből várható nyereség összege, amelyeket a 9. bekezdésben foglaltak szerint nem kezelnek egyetlen beruházási szerződésként.

#### A BECSLÉSEK VÁLTOZÁSAI

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

#### KÖZZÉTÉTEL

39. A gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a vizsgált időszakban bevételként elszámolt szerződéses bevétel összegét;
  - a vizsgált időszakban elszámolt szerződéses bevétel meghatározására használt módszereket; és
  - a folyamatban lévő szerződések készülségi fokának meghatározására használt módszereket.
40. A fordulónapon folyamatban lévő szerződésekre nézve a gazdálkodónak az alábbi adatok mindegyikét közzé kell tennie:
- az adott fordulónapig felmerült költségek és (az elszámolt veszteségekkel csökkentett) elszámolt nyereségek összevont összege;

- b) a kapott előlegek összege; és
- c) a visszatartások összege.
41. A visszatartások a részszámlák olyan összegei, amelyeket addig nem fizetnek ki, amíg az ilyen összegek kifizetésére a szerződésben előírt feltételek nem teljesülnek, vagy amíg a hiányosságok pótlása meg nem történik. A részszámlák a szerződéssel kapcsolatban elvégzett munka alapján kiszámlázott összegeket jelentik, függetlenül attól, hogy azokat a megrendelő már kifizette-e, vagy sem. Az előleg azt az összeget jelenti, amelyet a vállalkozó még azelőtt megkap, hogy a vonatkozó munkát elvégezte volna.
42. A gazdálkodónak:
- a) a megrendelőktől szerződéses munkáért járó bruttó összeget eszközként kell bemutatnia; és
- b) a megrendelőknek szerződéses munkával kapcsolatban járó bruttó összeget kötelezettséggé kell bemutatnia.
43. A megrendelőtől a szerződéses munkáért járó bruttó összeg:
- a) az elszámolt nyereségekkel növelt felmerült költségek nettó összege; csökkentve
- b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével,
- minden olyan folyamatban lévő szerződésre nézve, amelynél a felmerült költségeknek az elszámolt nyereségekkel növelt (és az elszámolt veszteségekkel csökkentett) összege meghaladja a részszámlák összegét.
44. A megrendelő részére a szerződéses munkával kapcsolatban járó bruttó összeg:
- a) az elszámolt nyereséggel növelt felmerült költségek nettó összege; csökkentve
- b) az elszámolt veszteségek és a részszámlák összegével,
- minden olyan folyamatban lévő szerződésre nézve, amelynél a részszámlák összege meghaladja a felmerült költségeknek az elszámolt nyereséggel növelt (és az elszámolt veszteségekkel csökkentett) összegét.
45. A gazdálkodó a függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően teszi közzé. Függő kötelezettségek és függő követelések olyan tételekből adódhatnak, mint például a szavatossági költségek, kárigények, kötbérek és lehetséges veszteségek.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

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

### IAS 12 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 2000-BEN)

#### Nyereségadók

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

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

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

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

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

- SIC-21: *Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése, és*
- SIC-25: *Nyereségadók – a gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások.*

## BEVEZETÉS

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

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

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

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

- a) a leányvállalatok, társult vállalkozások vagy közös vállalkozások nem osztják fel az összes nyereségüket az anyavállalat vagy a befektetők között;
- b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés; és
- c) az akvizícióval létrejött üzleti kombináció költségét a megszerzett, azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelik – azok valós értékére való hivatkozással –, de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű értékhelyesbítés.

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

- a) a beszámolót készítő egység tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltség nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit az eredeti átváltási árfolyamon számítják át;
- b) a nem monetáris eszközök és kötelezettségek értékét újra megállapítják az IAS 29 *Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban* standard alapján; vagy
- c) egy eszköz, vagy kötelezettség bekerüléskori könyv szerinti értéke eltér annak kezdeti adóalapjától.

2. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette, hogy a gazdálkodó ne mutassa ki a halasztott adóköveteléseit és adókötelezettségeit, amikor ésszerű bizonyíték van arra, hogy az időbeli eltérések nem fognak visszafordulni egy bizonyos jelentős időszakon belül. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó minden átmeneti különbözet esetén mutassa ki halasztott adókötelezettségeit, vagy (bizonyos feltételek mellett) adóköveteléseit – kivéve néhány, az alábbiakban jelzett esetben.
3. Az eredeti IAS 12 előírta, hogy:
  - a) az időbeli eltérésből származó halasztott adóköveteléseket akkor kell kimutatni, ha a realizálás ésszerűen feltételezhető; és
  - b) a negatív adóalapból származó halasztott adóköveteléseket csak akkor kell eszközként kimutatni, ha minden kétséget kizáróan bizonyíték van arra, hogy a jövőben elég adóköteles nyereség lesz a jelenlegi veszteségből adódó hasznok realizálásához. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette (de nem követelte meg), hogy a gazdálkodó a realizálás időszakáig elhalassza a negatív adóalapok hasznának a megjelenítését.

A (módosított) IAS 12 előírja, hogy egy halasztott adókövetelést csak akkor kell kimutatni, ha valószínű, hogy a jövőben lesznek olyan adóköteles nyereségek, amelyekkel szemben a halasztott adókövetelés felhasználható. Amennyiben a gazdálkodónak évekre visszamenően negatív volt az adóalapja, a gazdálkodó csak olyan mértékben mutathat ki halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodónak elegendő adóköteles átmeneti különbözete van, vagy más meggyőző bizonyíték áll rendelkezésre, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni.
4. A fenti 2. bekezdésben található általános követelményektől eltérően, a (módosított) IAS 12 megtiltja azon halasztott adókötelezettségek és halasztott adókövetelések kimutatását, amelyek bizonyos olyan eszközökből és kötelezettségekből származnak, amelyek könyv szerinti értéke a bekerüléskor eltér azok kezdeti adóalapjától. Mivel az ilyen körülmények nem eredményeznek időbeli eltérést, az eredeti IAS 12 szerint ekkor nem keletkeznek halasztott adókövetelések vagy halasztott adókötelezettségek.
5. Az eredeti IAS 12 megkövetelte a leányvállalatok és társult vállalkozások fel nem osztott nyeresége után fizetendő adó kimutatását, kivéve az olyan esetben, amikor ésszerű módon feltételezhető, hogy a nyereség felosztása soha nem történik meg, vagy hogy a nyereség felosztásakor nem keletkezik adókötelezettség. A (módosított) IAS 12 azonban megtiltja az ilyen halasztott adókötelezettségek (és a kapcsolódó átváltási módosításokkal összefüggőek) kimutatását, amennyiben:
  - a) az anyavállalat, a befektető, vagy a közös vállalkozás tulajdonosa ellenőrizni tudja az átmeneti különbözet visszafordulásának ütemezését; és
  - b) valószínű, hogy az átmeneti különbözet nem fog visszafordulni a belátható jövőben.

Amennyiben ez a tiltás azt eredményezi, hogy halasztott adókötelezettség nem kerül kimutatásra, a (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a vonatkozó átmeneti különbözet összesített összegét.
6. Az eredeti IAS 12 nem utalt kifejezetten az üzleti kombinációk során végzett valós értékre történő helyesbítésekre. Az ilyen helyesbítések átmeneti különbözetet eredményeznek, és a (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó mutassa ki az ebből származó halasztott adókötelezettséget, vagy (a kimutatásra vonatkozó valószínűségi kritériumtól függően) a halasztott adókövetelést, egy ennek megfelelő hatással a goodwill vagy a negatív goodwill összegének meghatározására. A (módosított) IAS 12 azonban megtiltja azoknak a halasztott adókötelezettségeknek a kimutatását, amelyek magából a goodwillből keletkeznek (ha a goodwill amortizációja adózási szempontból nem vonható le), valamint azon halasztott adókövetelések kimutatását, amelyek olyan negatív goodwillből keletkeznek, amelyek elhatárolt bevételként kezelendők.
7. Az eredeti IAS 12 lehetővé tette – de nem követelte meg –, hogy a gazdálkodó halasztott adókötelezettséget mutasson ki eszközeinek ártértékelésével kapcsolatban. A (módosított) IAS 12 megköveteli, hogy a gazdálkodó mutassa ki a halasztott adókötelezettséget az eszközök ártértékelésének vonatkozásában.

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

- a) egyes országokban a befektetett eszközök értékesítéséből származó eredmény adókulcsa eltér a többi adóköteles jövedelem adókulcsától; és
- b) egyes országokban az eszközök értékesítésekor az adózási szempontból levonható összeg meghaladja az értékcsökkenés címén elszámolható összeget.

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

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 IAS 22 *Üzleti kombinációk* standard 39 i. bekezdésének módosítása megtiltja az üzleti kombinációk során szerzett halasztott adókövetelések és adókötelezettségek diszkontálását. Ezt megelőzően az IAS 22 39 i. bekezdése se nem tiltotta, se nem követelte meg az üzleti kombinációkból származó halasztott adókövetelések és adókötelezettségek diszkontálását.

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

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

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

- i. az adóráfördítés (-bevétele), valamint a számviteli eredmény és a vonatkozó adókulcs(ok) szorzata közötti számszaki egyeztetés; vagy
- ii. az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetés.

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

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

- a) minden típusú átmeneti különbözet, fel nem használt negatív adóalap és fel nem használt adójóváírás tekintetében:
  - i. a kimutatott halasztott adókövetelések és -kötelezettségek összegét; és
  - ii. az eredménykimutatásban elszámolt halasztott adóbevételek vagy -ráfördítés összegét, ha ez nem nyilvánvaló a mérlegben kimutatott összegek változásából;



- b) a megszüntetett tevékenységek tekintetében a következőkhöz kapcsolódó adóráfordításokat:
- i. a megszüntetés nyeresége vagy vesztesége; és
  - ii. a megszüntetett tevékenység szokásos tevékenységéből származó nyeresége vagy vesztesége; és
- c) a halasztott adókövetelés összegét és annak a bizonyítéknak a jellegét, amely alátámasztja annak megjelenítését, amikor:
- i. a halasztott adókövetelés felhasználása a meglévő adóköteles átmeneti különbözetek visszafordulásából származó nyereségeken felüli jövőbeli adóköteles nyereségektől függ; és
  - ii. a gazdálkodó vagy a tárgyidőszakban, vagy az azt megelőző időszakban veszteséget szenvedett abban a jogrendszerben, amelyekre a halasztott adókövetelések vonatkoznak.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	69
Hatókör	70
Fogalmak	70
Adóalap	71
Tényleges adókötelezettségek és adókövetelések megjelenítése	72
Halasztott adókötelezettségek és adókövetelések megjelenítése	72
Adóköteles átmeneti különbségek	72
Üzleti kombinációk	74
Valós értéken nyilvántartott eszközök	74
Goodwill	74
Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése	75
Levonható átmeneti különbözetek	75
Negatív goodwill	78
Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése	78
Fel nem használt negatív adóalapok és adójóváírások	78
Ki nem mutatott adókövetelés újbóli becslése	79
Leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetések, valamint közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek	79
Értékelés	80
A tényleges és a halasztott adó megjelenítése	83

Eredménykimutatás	83
Közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára elszámolt tételek	83
Üzleti kombinációból származó halasztott adó	85
Bemutató	86
Adókövetelések és adókötelezettségek	86
Beszámítás	86
Adóráfordítás	87
A gazdálkodó szokásos tevékenységéből származó eredményéhez kapcsolódó adóráfordítás (-bevétel)	87
Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy -követelések árfolyam-különbözete	87
Közzététel	87
Hatálybalépés napja	90

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

## CÉL

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

- a gazdálkodó mérlegében kimutatott eszközök (kötelezettségek) könyv szerinti értéke jövőbeli érvényesítésének (rendezésének); és
- a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban megjelenített tárgyidőszaki ügyletek és más események elszámolásának jelenlegi és jövőbeli adókövetkezmenyei.

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

Ez a standard megköveteli, hogy a gazdálkodó ugyanúgy számolja el az ügyletek és más események adókövetkezmenyeit, mint ahogy magukat az ügyleteket és tranzakciókat elszámolja. Ilyen módon az eredménykimutatásban megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását is az eredménykimutatásban jelenítik meg. A közvetlenül a saját tőkében megjelenített ügyletek és egyéb események bármely kapcsolódó adókihatását közvetlenül a saját tőkében jelenítik meg. Ehhez hasonlóan a halasztott adókövetelések és adókötelezettségek üzleti kombinációk során történő megjelenítése az adott üzleti kombináció során keletkező goodwill vagy negatív goodwill értékét érinti.

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

## HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a nyereségadók elszámolására.
2. Ennek a standardnak a céljára a nyereségadók tartalmaznak minden olyan belföldi és külföldi adókat, amelyeknek alapja az adóköteles nyereség. A nyereségadók tartalmazzák az olyan adókat is, mint a forrásadók, amelyeket a leányvállalatoknak, társult vállalkozásoknak, vagy közös vállalkozásoknak kell fizetniük a beszámolót készítő gazdálkodónak juttatott nyereség után.
3. (Törölve)
4. Ez a standard nem foglalkozik az állami támogatások elszámolásának módszereivel (lásd az IAS 20 *Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele* standardot) vagy a beruházási adókedvezményekkel. Azonban ez a standard foglalkozik azoknak az átmeneti különbözeteknek az elszámolásával, amelyek az ilyen támogatásokból és beruházási adókedvezményekből erednek.

## FOGALMAK

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

A számviteli eredmény az időszakra vonatkozó, az adóráfordítás levonása előtti nettó nyereség vagy veszteség.

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

Az adóráfordítás (adóbevétel) a tárgyidőszak nettó nyereségének vagy veszteségének megállapításakor figyelembe vett tényleges és halasztott adók együttes összege.

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

A halasztott adókötelezettség a nyereségadónak a következő időszakokban az adóköteles átmeneti különbözeteiből eredően fizetendő összegei.

A halasztott adókövetelés a nyereségadónak a következő időszakokban visszatérülő összegei a következőkből eredően:

- a) a levonható átmeneti különbözetek;
- b) a fel nem használt negatív adóalapok továbbvitele; és
- c) a fel nem használt adójóváírások továbbvitele.

Az átmeneti különbözetek egy – a mérlegben szereplő – eszköz vagy kötelezettség könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbözetek. Az átmeneti különbözetek lehetnek:

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

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

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

*Adóalap*

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

*Példák*

1. Egy gép költsége 100. A tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban 30 értékcsökkenés került levonásra adózási szempontból, és a fennmaradó költség a következő időszakokban értékcsökkenésként vagy az elidegenítéskori levonásként elszámolható. A gép használatával megtermelt bevétel adóköteles, a gép elidegenítéséből származó bármely nyereség adóköteles, és az elidegenítésből származó bármely veszteség levonható az adózás szempontjából. A gép adóalapja 70.
2. A kamatkövetelés könyv szerinti értéke 100. Az ezzel kapcsolatos kamatbevétel a pénzforgalom alapján adóztatható. A kamatkövetelés adóalapja nulla.
3. Az áruszállításból és szolgáltatásból származó követelések könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó bevétel már az adóköteles nyereség (negatív adóalap) része. A vevőkövetelések adóalapja 100.
4. Egy leányvállalat által fizetendő osztalékkövetelés könyv szerinti értéke 100. Az osztalék nem adóköteles. Lényegében az eszköz teljes könyv szerinti értéke levonható a gazdasági hasznokkal szemben. Ezért az osztalékkövetelés adóalapja 100 <sup>(1)</sup>.
5. Kölcsönből származó követelések könyv szerinti értéke 100. A kölcsön visszafizetésének nincs hatása az adóalapra. A kölcsön adóalapja 100.
8. A kötelezettség adóalapja a kötelezettség könyv szerinti értéke, mínusz az az összeg, amely adózási szempontból levonható lesz a kötelezettség tekintetében a jövőbeli időszakokban. Az előre megkapott bevételek esetén az ebből származó kötelezettség adóalapja a könyv szerinti érték, mínusz az az összeg, amely a jövőbeli időszakokban nem adóköteles.

*Példák*

1. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt ráfordítás könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás a pénzforgalom alapján adóztatható. Az elhatárolt ráfordítás adóalapja nulla.
2. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő, előre megkapott kamat könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó kamatbevétel pénzforgalom alapján adóztatható. Az előre megkapott kamat adóalapja nulla.
3. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt ráfordítás könyv szerinti értéke 100. Az ehhez kapcsolódó ráfordítás adózási szempontból már levonásra került. Az elhatárolt ráfordítás adóalapja 100.
4. A rövid lejáratú kötelezettségek között szereplő elhatárolt bírságok és büntetések könyv szerinti értéke 100. A bírságok és büntetések összege nem vonható le az adóalapból. Az elhatárolt bírságok és büntetések adóalapja 100 <sup>(2)</sup>.
5. A fizetendő kölcsön könyv szerinti értéke 100. A kölcsön visszafizetésének nincs hatása az adóalapra. A kölcsön adóalapja 100.

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

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

9. Vannak olyan tételek, amelyek adóalappal bírnak, de nincsenek eszközként és kötelezettségként kimutatva a mérlegben. Például a kutatás költségei a felmerülés időszakában megállapított számviteli eredményben ráfordításként vannak elszámolva, de lehetséges, hogy az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor csak egy későbbi időszakban vonhatók le. A kutatás költségeinek adóalapja az az összeg, amelynek levonását az adóhatóság a jövőbeli elszámolási időszakokban engedélyezi és a nulla könyv szerinti érték közötti különbség levonható átmeneti különbözet, amelyből halasztott adókövetelés származik.
10. Ahol egy eszköz vagy egy kötelezettség adóalapja azonnal nem nyilvánvaló, hasznos mérlegelni azt az alapelvet, amelyre ez a standard épül: hogy egy gazdálkodónak – néhány kivételtől eltekintve – halasztott adókötelezettséget (adókövetelést) kell kimutatnia, amikor egy eszköz vagy egy kötelezettség könyv szerinti értékének érvényesítése vagy rendezése magasabb (alacsonyabb) jövőbeli adófizetéseket eredményez annál, mintha az érvényesítésnek vagy rendezésnek nem lennének adókövetkezmenyei. Az 52. bekezdés utáni C példa olyan körülményeket mutat be, amikor hasznos ennek az alapelvnek a mérlegelése, például akkor, ha az eszköz vagy a kötelezettség adóalapja az érvényesítés vagy rendezés várható módjától függ.
11. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban az átmeneti különbözeteket az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének és a megfelelő adóalapnak az összehasonlításával határozzák meg. Az adóalapot a konszolidált adóbevallás alapján határozzák meg azokban a jogrendszerekben, ahol ilyen bevallást benyújtanak. Más jogrendszerekben az adóalapot a csoport minden egyes vállalatának adóbevallására való hivatkozással állapítják meg.

#### TÉNYLEGES ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

12. A tárgyidőszakra és az előző elszámolási időszakra vonatkozó, meg nem fizetett tényleges adókat kötelezettségként kell kimutatni. Ha a tárgyidőszakra és a megelőző időszakokra vonatkozóan már megfizetett összeg meghaladja az ezen időszakokra esedékes összegeket, akkor a többletet eszközként kell kimutatni.
13. Eszközként kell kimutatni az olyan negatív adóalappól fakadó hasznót, amely egy korábbi időszak tényleges adójának a visszatérítésére visszavihető.
14. Amikor a negatív adóalapot egy korábbi időszak tényleges adójának visszaigénylésére használják fel, akkor a gazdálkodó eszközként mutatja ki a hasznót abban az időszakban, amikor a veszteség keletkezik, mivel valószínű, hogy a haszon befolyik a gazdálkodóhoz és a haszon megbízhatóan mérhető.

#### HALASZTOTT ADÓKÖTELEZETTSÉGEK ÉS HALASZTOTT ADÓKÖVETELÉSEK MEGJELENÍTÉSE

##### *Adóköteles átmeneti különbségek*

15. Minden adóköteles átmeneti különbözetre halasztott adókötelezettséget kell kimutatni, kivéve akkor, ha a halasztott adókötelezettség a következőkből ered:
  - a) goodwill, amelynek az amortizációja adózási szempontból nem vonható le; vagy
  - b) egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése olyan ügylet során, amely:
    - i. nem üzleti kombináció; és
    - ii. az ügylet időpontjában nem érinti sem a számviteli eredményt, sem az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot).

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

16. Egy eszköz kimutatásában benne rejlik az, hogy annak könyv szerinti értéke meg fog térülni olyan gazdasági hasznok formájában, amelyek a gazdálkodóhoz befolyznak a jövőbeli időszakokban. Ha az eszköz könyv szerinti értéke meghaladja annak adóalapját, az adóköteles gazdasági hasznok meghaladják azt az összeget, amely adózási szempontból levonásként megengedett lesz. Ez a különbség egy adóköteles átmeneti különbözet, és az ebből keletkező nyereségadóknak a jövőbeni időszakokban való megfizetésére vonatkozó kötelelem egy halasztott adókötelezettség. Ahogy a gazdálkodó érvényesíti az eszköz könyv szerinti értékét, az adóköteles átmeneti különbözet visszafordul és a gazdálkodónak adóköteles nyeresége lesz. Ez valószínűvé teszi, hogy gazdasági hasznok fognak kiáramlani a gazdálkodótól adófizetés formájában. Ezért a jelen standard megköveteli minden halasztott adókötelezettség kimutatását, kivéve a 15. és a 39. bekezdésben bemutatott körülmények között.

#### Példa

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

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

17. Néhány átmeneti különbözet akkor keletkezik, amikor a bevételeket vagy a ráfordításokat a számviteli eredmény az egyik időszakban tartalmazza, de az adóköteles nyereség egy másik időszakban tartalmazza. Ezeket az átmeneti különbözeteket gyakran időbeli eltérésnek nevezik. A következő példák az ilyen típusú átmeneti különbözetekre vonatkoznak, amelyek adóköteles átmeneti különbözetek és amelyek halasztott adókötelezettséget eredményeznek:
- a) a kamatbevételeket a számviteli eredményben időarányos módon számolják el, de néhány jogrendszerben lehet, hogy a pénzügyi teljesítéskor veszik figyelembe az adóköteles nyereségben. Az ilyen bevételekkel kapcsolatos mérlegben megjelenő követelések adóalapja nulla, mivel a bevételek addig nem érintik az eredményt, amíg azokat ténylegesen be nem szedték;
  - b) az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor elszámolt értékcsökkenés eltérhet a számviteli eredményben elszámolt értékcsökkenéstől. Az átmeneti különbözet az eszköz könyv szerinti értéke és adóalapja közötti különbség, amely adóalap az eszköz bekerülési értéke, csökkentve azokkal az eszközzel kapcsolatos levonásokkal, amelyeket az adóhatóság engedélyezett a tárgyidőszakra és a múltbeli időszakokra vonatkozó adóköteles nyereség megállapításakor. Adóköteles átmeneti különbözet keletkezik, és halasztott adókötelezettséget eredményez, ha adózási szempontból gyorsított az értékcsökkenés (ha az értékcsökkenés adózási szempontból lassabb, mint a számviteli értékcsökkenés, akkor levonható átmeneti különbözet keletkezik, és ez halasztott adókövetelést eredményez); és
  - c) a fejlesztési költségeket aktiválják és amortizálják a jövőbeli időszakokban a számviteli eredmény meghatározásában, de az adóköteles nyereségből a felmerülés időpontjában vonják le ezeket a költségeket. Az ilyen fejlesztési költségek adóalapja nulla, mivel ezeknek az adóköteles nyereségből való levonása már megtörtént. Az átmeneti különbözet a fejlesztési költségek könyv szerinti értéke és nulla adóalapja közötti különbség.
18. Átmeneti különbözetek akkor is felmerülhetnek, ha:
- a) egy akvizíció formájában létrejött üzleti kombináció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelik azok való értékére való hivatkozással, de adózási szempontból nem történik ezzel egyenértékű érték helyesbítés (lásd a 19. bekezdést);
  - b) az eszközöket átértékelik és adózási szempontból nem történik ennek megfelelő érték helyesbítés (lásd a 20. bekezdést);

- c) a konszolidáció során goodwill vagy negatív goodwill keletkezik (lásd a 21. és 32. bekezdést);
- d) egy eszköz vagy egy kötelezettség kezdeti adóalapja eltér a bekerüléskori könyv szerinti értéktől, például amikor egy gazdálkodó egy – az eszközhöz kapcsolódó – adómentes állami támogatásban részesül (lásd a 22. és a 33. bekezdést); vagy
- e) a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történő befektetések, valamint közös vállalkozásban levő érdekeltségek könyv szerinti értéke eltérővé válik a befektetés vagy érdekeltség adóalapjától (lásd a 38–45. bekezdést).

#### Üzleti kombinációk

19. Az akvizícióval létrejött üzleti kombinációk esetén az akvizíció költségét hozzárendelik a megszerzett, azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez – azoknak az ügylet napján érvényes valós értéke alapján. Átmeneti különbözet akkor keletkezik, ha a megszerzett, azonosítható eszköz vagy 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).

#### Valós értéken nyilvántartott eszközök

20. A Nemzetközi Számvetési Standardok lehetővé teszik bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy az átértékelését (lásd például az IAS 16 *Ingtatlanok, gépek, berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlanok* standardokat). Néhány jogrendszerben egy eszköznek a valós értékre történő átértékelése vagy értékének újbóli megállapítása a tárgyidőszakban érinti az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot). Ennek eredményeként az eszköz adóalapja helyesbítésre kerül, és átmeneti különbözet nem keletkezik. Más jogrendszerekben egy eszköz átértékelése vagy értékének újbóli megállapítása nem érinti az adóköteles nyereséget az átértékelés és az érték újbóli megállapításának időszakában, ennek következtében az eszköz adóalapja nem kerül helyesbítésre. Mindazonáltal a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles gazdasági hasznok befolyását eredményezi a gazdálkodóhoz, és az adózási szempontból levonható összeg különbözni fog ezeknek a gazdasági hasznoknak az összegétől. Az átértékelt eszköz könyv szerinti értékének és adóalapjának különbsége átmeneti különbözet és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést eredményez. Ez még abban az esetben is igaz, ha:
- a) a gazdálkodó nem akarja elidegeníteni az eszközt. Ilyen esetekben az átértékelt eszköz könyv szerinti értéke a használat során térül meg, és – az adózási szempontból érvényesíthető értékcsökkenést meghaladó – adóköteles nyereséget eredményez a jövőbeli elszámolási időszakokban; vagy
  - b) a befektetett eszközök értékesítéséből származó nyereségek elhalaszthatók, ha az eszköz értékesítéséből származó bevételt hasonló eszköz beszerzésébe fektetik be. Ebben az esetben az adót végül a hasonló eszköz értékesítésekor vagy használata során kell megfizetni.

#### Goodwill

21. A goodwill az akvizíciós költségnek a megszerzett beazonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek az adásvételi ügylet időpontjában érvényes valós értékéből a felvásárlóra eső részt meghaladó értéke. Sok adóhatóság nem teszi lehetővé, hogy a goodwill amortizációja 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 elszámolása a goodwill könyv szerinti értékét növelné.

## Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése

22. Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülésekor átmeneti különbözet keletkezhet például akkor, ha az eszköz költségeinek egésze, vagy egy része nem vonható le adózási szempontból. Az ilyen jellegű átmeneti különbözet elszámolása annak az ügyletnek a jellegétől függ, amely az eszköz bekerüléséhez vezetett:
- egy üzleti kombináció során a gazdálkodó bármely halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutat, és ez a goodwill vagy a negatív goodwill összegét érinti (lásd a 19. bekezdést);
  - ha az ügylet érinti a számviteli eredményt vagy az adóköteles nyereséget, akkor a gazdálkodó bármely halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutat és bármely keletkező halasztott adóráfordítást vagy bevételt az eredménykimutatásában számol el (lásd az 59. bekezdést);
  - ha az ügylet nem üzleti kombináció és nem érinti sem a számviteli eredményt, sem pedig az adóköteles nyereséget, akkor a gazdálkodó – a 15. és 24. bekezdésben előírt kivételek hiányában – a keletkező halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutatná és ugyanezzel az összeggel az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értékét helyesbítene. Az ilyen jellegű helyesbítések kevésbé átláthatóvá tennék a pénzügyi kimutatásokat. Ennek következtében ez a standard nem teszi lehetővé egy gazdálkodó számára, hogy a bekerülésekor vagy azt követően a halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést kimutassa (lásd a következő oldalon szereplő példát). Továbbá a gazdálkodó az eszköz értékcsökkenése során nem mutathat ki további változásokat az el nem ismert halasztott adókötelezettségben, vagy adókövetelésekben.
23. Az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standarddal összhangban, az összetett pénzügyi instrumentum (például átváltható kötvény) kibocsátója, az instrumentum kötelezettség komponensét kötelezettségként, tőke komponensét pedig saját tőkeként sorolja be. Néhány jogrendszerben a kötelezettség komponens adóalapja bekerülésekor egyenlő a kötelezettség és a saját tőke komponens összegének nyitó könyv szerinti értékével. A keletkező adóköteles átmeneti különbözet abból származik, hogy a saját tőke komponens kezdeti megjelenítése a kötelezettség komponensétől elkülönülten történik. Ezért a 15 b) bekezdésben lefektetett kivétel erre az esetre nem vonatkozik. Ennek következtében a gazdálkodó kimutatja a keletkező halasztott adókötelezettséget. A 61. bekezdéssel összhangban a halasztott adó elszámolása közvetlenül a saját tőke komponens könyv szerinti értékére történik. Az 58. bekezdéssel összhangban a halasztott adókötelezettségben a későbbiekben bekövetkező változásokat az eredménykimutatásban kell elszámolni halasztott adóráfordításként (-bevételeként).

## A 22 c) bekezdést illusztráló példa

Egy gazdálkodó egy olyan 1 000 költségű eszközt kíván használni, amelynek hasznos élettartama 5 év, majd ekkor annak nulla maradványértékén szeretné elidegeníteni. Az adókulcs 40 %. Az eszköz értékcsökkenése adózási szempontból nem vonható le. Az eszköz elidegenítésekor az eszköz értékesítéséből származó nyereség nem adóztatható és az értékesítés során keletkezett veszteség sem vonható le az adóalapból.

Az eszköz könyv szerinti értékének megtérülésekor a gazdálkodónak 1 000 adóköteles bevétele keletkezik és 400 adót fizet. A vállalkozás nem mutatja ki a keletkező halasztott adókötelezettséget, mivel az az eszköz bekerüléséből származik.

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

## Levonható átmeneti különbözetek

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 a következőkből ered:
- negatív goodwill, amelyet halasztott bevételként kell kezelni az IAS 22 *Üzleti kombinációk standard alapján*; vagy



- b) egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése olyan ügylet során, amely:
- i. nem üzleti kombináció; és
  - ii. az ügylet időpontjában nem érinti sem a számviteli eredményt, sem az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot).

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

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

#### Példa

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

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

26. A következő példák levonható átmeneti különbözetre vonatkoznak, amelyek halasztott adókövetelést eredményeznek:
- a) lehet, hogy a nyugdíjazási juttatások költségei levonásra kerülnek a számviteli eredményből, ahogy a munkavállaló meg szolgálja azokat, de az adóköteles eredmény meghatározásában akkor kerülnek levonásra, amikor a gazdálkodó hozzájárulásokat fizet egy alapba, vagy amikor a gazdálkodó kifizeti a nyugdíjazási juttatásokat. Átmeneti különbözet áll fenn a kötelezettség könyv szerinti értéke és annak adóalapja között, a kötelezettség adóalapja általában nulla. Az ilyen levonható átmeneti különbözet halasztott adókövetelést keletkeztet, mivel gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodóhoz az adóköteles nyereség csökkenésének formájában a hozzájárulások, vagy a nyugdíjazási juttatások kifizetésekor;
  - b) a kutatás költségeit a számviteli eredményben abban az időszakban számolják el ráfordításként, amelyben felmerültek, de az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározásakor csak egy későbbi időszakban lehetnek levonhatók. A kutatás költségeinek az adóalapja – azaz az az összeg, amelynek levonását az adóhatóság a jövőbeni időszakokban engedélyez – és a nulla könyv szerinti érték közötti különbség levonható átmeneti különbözet, amely halasztott adókövetelést eredményez;
  - c) egy akvizíció formájában létrejövő üzleti kombináció során az akvizíció költségét a megszerzett azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez rendelik, az ügylet létrejöttének időpontjában meglévő valós értékük alapján. 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 keletkezik, 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

- d) bizonyos eszközöket valós értékén tarthatnak nyilván vagy átértékelhetnek anélkül, hogy adózási szempontból ennek megfelelő értékhelyesbítés történe (lásd a 20. bekezdést). Levonható átmeneti különbözet keletkezik, ha egy eszköz adóalapja meghaladja annak könyv szerinti értékét.
27. A levonható átmeneti különbözetek visszafordulása a jövőbeli időszakok adóköteles nyereségének meghatározásakor levonásokat eredményez. Az adófizetések csökkenéséből származó gazdasági hasznok azonban csak akkor folynak be a gazdálkodóhoz, ha van annyi adóköteles nyeresége, amellyel szemben érvényesíteni lehet a levonást. Ezért egy gazdálkodó csak akkor mutat ki halasztott adókövetelést, ha valószínű, hogy elegendő adóköteles nyeresége áll majd rendelkezésre, amellyel szemben fel tudja használni a levonható átmeneti különbözetet.
28. Akkor valószínű, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a levonható átmeneti különbözetet fel lehet használni, ha ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál elegendő adóköteles átmeneti különbözet van, amelyek várhatóan:
- a) ugyanabban az időszakban fordulnak vissza, amikor a levonható átmeneti különbözet visszafordulása várható; vagy
  - b) azokban az időszakokban fordulnak vissza, amelyekre a halasztott adókövetelésekből származó adólevonás vissza- vagy előrevihető.
- Ilyen esetekben a halasztott adókövetelést abban az időszakban mutatják ki, amelyben a levonható átmeneti különbözetek felmerülnek.
29. Amennyiben ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan, és ugyanannál az adóalanynál nincs elég adóköteles átmeneti különbözet, olyan mértékben mutatnak ki halasztott adókövetelést, amennyiben:
- a) valószínű, hogy ugyanahhoz az adóhatósághoz kapcsolódóan és ugyanannál az adóalanynál a gazdálkodónak lesz elegendő adóköteles nyeresége, ugyanabban az időszakban, amelyben a levonható átmeneti különbözet visszafordul (vagy azokban az időszakokban, amelyekre a halasztott adókövetelésből származó adólevonás vissza- vagy előre vihető). Annak vizsgálatakor, hogy a jövőbeni időszakokban lesz-e elegendő adóköteles nyereség, a gazdálkodó figyelmen kívül hagyja a jövőbeni időszakokban várhatóan keletkező levonható átmeneti különbözetekből eredő adóköteles összegeket, mivel az ezekből a levonható átmeneti különbözetekből származó halasztott adókövetelések önmagukban is jövőbeli adóköteles nyereséget igényelnek hasznosításukhoz; vagy
  - b) a gazdálkodónak olyan adótervezési lehetőségek állnak a rendelkezésére, amelyek a megfelelő időszakokban adóköteles nyereséget hoznak létre.
30. Az adótervezési lehetőségek olyan tevékenységek, amelyekkel a gazdálkodó adóköteles bevételt hozhat létre, vagy amelyekkel növelheti az adóköteles bevételt egy meghatározott időszakban azelőtt, hogy a negatív adóalap vagy az adójóváírások elhatárolásai lejárnának. Például néhány jogrendszerben adóköteles nyereség érhető el, vagy növelhető:
- a) annak megválasztásával, hogy a kapott vagy a járó kamatbevételek adózzanak;
  - b) bizonyos adóköteles nyereséget csökkentő tétel levonásának elhalasztásával;
  - c) olyan eszközök értékesítésével – és esetleges visszlízingelésével –, amelyeket felértékeltek, de az adóalapot nem helyesbítették, hogy tükrözze ezt a felértékelést; és
  - d) olyan eszköz értékesítésével, amely adómentes bevételt termel (mint például néhány jogrendszerben a kormányzati kötvények), annak érdekében, hogy a gazdálkodó olyan eszközöket vásároljon, amelyek adóköteles bevételt eredményeznek.

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

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

## Negatív goodwill

32. Ez a standard nem teszi lehetővé azon halasztott adókövetelések kimutatását, amelyek az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standarddal összhangban, halasztott bevételként kezelt negatív goodwillhez kapcsolódó levonható átmeneti különbözeteiből származnak, mivel a negatív goodwill egy maradvány és a halasztott adókövetelés kimutatása növelné a negatív goodwill könyv szerinti értékét.

## Egy eszköz vagy egy kötelezettség bekerülése

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

## Fel nem használt negatív adóalapok és -adójóváírások

34. Halasztott adókövetelést kell kimutatni az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokra és a fel nem használt adójóváírásokra olyan mértékig, amennyiben valószínű, hogy elegendő jövőbeli adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.
35. Az elhatárolható fel nem használt negatív adóalapokból és adójóváírásokból származó halasztott adókövetelés kimutatásának feltételei ugyanazok, mint a levonható átmeneti különbözeteiből származó halasztott adókövetelés kimutatásának feltételei. A fel nem használt negatív adóalapok létezése ugyanakkor erős bizonyíték arra nézve, hogy jövőbeni adóköteles nyereség esetleg nem fog rendelkezésre állni. Ezért amennyiben a gazdálkodónak a közelmúltban veszteségei voltak, a gazdálkodó csak olyan mértékben mutat ki a fel nem használt negatív adóalapokból vagy adójóváírásokból származó halasztott adókövetelést, amennyiben a gazdálkodónak elegendő adóköteles átmeneti különbözete van vagy más meggyőző bizonyíték van arra nézve, hogy elegendő adóköteles nyeresége lesz, amellyel szemben a gazdálkodó fel tudja használni a fel nem használt negatív adóalapjait vagy fel nem használt adójóváírásait. Ilyen körülmények között a 82. bekezdés megköveteli a halasztott adókövetelés összegének és a kimutatását alátámasztó bizonyíték jellegének a közzétételét.
36. Egy gazdálkodónak a következő kritériumokat kell figyelembe vennie annak a valószínűségnek a becsléséhez, hogy lesz-e elegendő adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok, vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók:
- van-e a gazdálkodónak ugyanannál az adóhatóságnál és ugyanarra az adóalanyra vonatkozóan elegendő adóköteles átmeneti különbözete, amely adóköteles összegeket eredményez, amelyekkel szemben a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások azok lejáratá előtt elszámolhatók;
  - valószínű-e, hogy a gazdálkodónak lesz adóköteles nyeresége, mielőtt a fel nem használt negatív adóalapok és a fel nem használt adójóváírások lejárnak;
  - olyan azonosítható okokból származnak-e a fel nem használt negatív adóalapok, amelyek nem valószínű, hogy megismétlődnek; és
  - a gazdálkodó rendelkezésére állnak-e olyan adótervezési lehetőségek (lásd a 30. bekezdést), amelyek adóköteles nyereséget hoznak létre abban az időszakban, amelyben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók.

Abban a mértékben, amennyiben nem valószínű, hogy lesz olyan adóköteles nyereség, amellyel szemben a fel nem használt negatív adóalapok vagy a fel nem használt adójóváírások felhasználhatók, halasztott adókövetelés nem kerül kimutatásra.

*Ki nem mutatott adókövetelés újbóli becslése*

37. A gazdálkodó minden mérlegfordulónapon újból felbecsüli a ki nem mutatott halasztott adóköveteléseket. A gazdálkodó olyan mértékben mutat ki korábban ki nem mutatott halasztott adóköveteléseket, amennyiben valószínűvé vált, hogy a jövőbeli adóköteles nyereség lehetővé teszi a halasztott adókövetelés megtérülését. Például a kereskedelmi feltételek javulása valószínűbbé teheti, hogy a gazdálkodó elegendő adóköteles nyereséget tud termelni a jövőben a halasztott adókövetelésekre ahhoz, hogy megfeleljen a 24. vagy a 34. bekezdésben felállított kimutatási kritériumoknak. Egy másik példa az, amikor egy gazdálkodó újra felbecsüli a halasztott adóköveteléseket egy üzleti kombináció időpontjában vagy azt követően (lásd a 67. és 68. bekezdést).

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

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

- a) leányvállalatok, fióktelepek és társult vállalkozások és közös vállalkozások fel nem osztott nyereségének létezése;
- b) az árfolyamok változásakor, amikor az anyavállalat és a leányvállalat különböző országokban tevékenykedik; és
- c) amikor egy társult vállalkozásban levő befektetés könyv szerinti értékét a megtérülő értékig csökkentik.

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

39. Egy gazdálkodónak halasztott adókötelezettséget kell kimutatnia minden olyan adóköteles átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, vagy közös vezetésű vállalkozásokban lévő érdekeltségekkel kapcsolatosak, kivéve ha mindkét következő feltétel teljesül:

- a) az anyavállalat, a befektető vagy a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosa ellenőrizni tudja az átmeneti különbözet felhasználásának ütemezését; és
- b) valószínű, hogy az átmeneti különbözet a belátható jövőben nem fordul vissza.

40. Mivel az anyavállalat ellenőrzi leányvállalatának az osztalékpolitikáját, ellenőrizni tudja a befektetésével kapcsolatos átmeneti különbözet visszafordulásának ütemezését (beleértve nemcsak a fel nem osztott nyereségből származó átmeneti különbözetez, hanem az árfolyamok eltéréseiből származókat is). Továbbá gyakran nem kivitelezhető annak a nyereségadó-összegnek a kiszámítása, amelyet akkor kellene fizetni, amikor az átmeneti különbözet visszafordul. Ezért amikor az anyavállalat azt állapítja meg, hogy a nyereség felosztására a belátható jövőben nem kerül sor, az anyavállalat nem mutat ki halasztott adókötelezettséget. Ugyanezek a megfontolások érvényesek a fióktelepekbe történő befektetésekre.

41. Egy gazdálkodó saját pénznemében számolja el azoknak a külföldi érdekeltségeknek a nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit, amelyek integrált részét képezik a gazdálkodó tevékenységének (lásd IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot). Amikor a külföldi érdekeltségek adóköteles nyereségét, vagy veszteségét (és ennek következtében a nem monetáris eszközök és kötelezettségek adóalapját) külföldi pénznemben határozzák meg, az átváltási árfolyamban történő változások átmeneti különbözetez eredményeznek. Mivel az ilyen jellegű átmeneti különbözetez inkább a külföldi érdekeltségek saját eszközeihez és kötelezettségeihez kapcsolódnak, mint a beszámolót készítő gazdálkodónak az adott külföldi érdekeltségben lévő befektetéséhez, a beszámolót készítő gazdálkodó kimutatja az ebből eredő halasztott adókötelezettségeket vagy (a 24. bekezdéstől függően) a -követeléseket. A keletkező halasztott adó az eredménykimutatás terhére vagy javára kerül elszámolásra (lásd az 58. bekezdést).

42. Egy társult vállalkozás befektetője nem ellenőrzi ezt a gazdálkodót és általában nincs abban a pozícióban, hogy meghatározza annak osztalékpolitikáját. Ezért egy olyan megállapodás hiányában, amely rendelkezik arról, hogy a társult vállalkozás nyereségének felosztása a belátható jövőben nem történik meg, a gazdálkodó a társult vállalkozásba történt befektetéséhez kapcsolódó adóköteles átmeneti különbözetből eredően halasztott adókötelezettséget mutat ki. Bizonyos esetekben a befektető nem tudja meghatározni azt az adóösszeget, amely akkor lenne fizetendő, ha megtérül a kapcsolt vállalkozásban lévő befektetésének a bekerülési értéke, de meg tudja határozni annak minimális összegét. Ilyen esetben a halasztott adókötelezettséget ebben az összegben kell értékelni.
43. A közös vállalkozásban részt vevő felek közötti megállapodás általában foglalkozik a nyereségfelosztással és meghatározza, hogy az ilyen üggyel kapcsolatos döntéshez minden befektető beleegyezése, vagy a befektetők egy meghatározott többségének a beleegyezése szükséges. Amennyiben a befektető ellenőrizni tudja a nyereségfelosztást és valószínű, hogy a nyereség felosztása nem történik meg a belátható jövőben, halasztott adókötelezettséget nem mutatnak ki.
44. Egy gazdálkodónak halasztott adókövetelést kell kimutatnia minden olyan levonható átmeneti különbözetre, amely leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből, vagy közös vezetési vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származik, olyan és csak olyan mértékben, amennyiben valószínű, hogy:
- a) az átmeneti különbözet a belátható jövőben visszafordul; és
  - b) elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amellyel szemben az átmeneti különbözet felhasználható.
45. Annak eldöntéséhez, hogy a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekhez, vagy a közös vezetési vállalkozásokban lévő érdekeltségekhez kapcsolódó átmeneti különbözetelekből származó halasztott adókövetelések kimutathatók-e vagy sem, a gazdálkodó mérlegeli a 28–31. bekezdésben található útmutatást.

#### ÉRTÉKELÉS

46. A tárgyidőszakra és a korábbi időszakokra vonatkozó tényleges adókötelezettségeket (adóköveteléseket) az adóhatóság felé várhatóan fizetendő (vagy az adóhatóságtól várhatóan visszatérülő) értékben kell kimutatni, azon adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.
47. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket olyan adókulcs használatával kell értékelni, amelyek várhatóan arra az időszakra vonatkoznak, amikor az eszközöket érvényesítik, vagy a kötelezettségeket rendezik, azon adókulcsok (és adótörvények) alapján, amelyeket a mérleg fordulónapjáig hatályba helyeztek, vagy lényegileg hatályba helyeztek.
48. A tényleges és a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket általában a már hatályos adókulcsok (és adótörvények) felhasználásával értékelik. Néhány jogrendszerben azonban az adókulcsok (és az adótörvények) kormány általi kihirdetése egyenértékű a tényleges hatálybalépítéssel, amely a kihirdetést követően több hónappal később is történhet. Ilyen körülmények között az adóköveteléseket és az adókötelezettségeket a kihirdetett adókulcsok (és adótörvények) alapján állapítják meg.
49. Amikor az adóköteles nyereség különböző szintjeihez különböző adókulcsok tartoznak, a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket azzal az átlagos adókulccsal értékelik, amely várhatóan vonatkozni fog az adóköteles nyereségre (negatív adóalapra) abban az időszakban, amikor az átmeneti különbözetelek várhatóan visszafordulnak.
50. (Törölve)
51. A halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelésének tükröznie kell azt az adókövetkezmenyt, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó a mérleg fordulónapján tervezi az eszközök és a források könyv szerinti értékének érvényesítését vagy rendezését.

52. Néhány jogrendszerben az a mód, ahogy a gazdálkodó érvényesíti (rendezi) eszközeit (kötelezettségeit), érintheti az alábbiak közül valamelyiket, vagy mindkettőt:
- az alkalmazandó adókulcsot, amikor a gazdálkodó érvényesíti (rendezi) eszközeinek (kötelezettségeinek) könyv szerinti értékét; és
  - az eszköz (kötelezettség) adóalapját.

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

#### A. példa

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

A gazdálkodó 8 halasztott adókötelezettséget mutat ki (a 40 20 %-át), ha további használat nélkül várhatóan értékesíteni fogja az eszközt, és 12 halasztott adókötelezettséget (a 40 30 %-át), ha várhatóan megtartja az eszközt és várhatóan a használat során térül meg annak könyv szerinti értéke.

#### B. példa

Egy 100 költségű, és 80 könyv szerinti értékű eszközt átértékelnek 150-re. Adózási szempontból nem történik ennek megfelelő értékhelyesbítés. A halmozott értékcsökkenés értéke adózási szempontból 30, az adókulcs 30 %. Ha az eszköz értékesítése a bekerülési értéknél magasabb összegben történik, a 30 halmozott adószertinti értékcsökkenés összegét figyelembe kell venni az adóköteles jövedelemben, de a bekerülési értéken felüli értékesítési bevételek nem adókötelesek.

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

	Adóköteles átmeneti különbözet	Adókulcs	Halasztott adókötelezettség
Halmozott écs. adózási szempontból.	30	30 %	9
Bekerülési értéket meghaladó bevételek	50	nulla	=
Összesen	80		9

Megjegyzés: a 61. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása közvetlenül a saját tőkével szemben történik.

#### C. példa

A tények a B példával megegyezők, kivéve hogy ha az eszköz értékesítése a bekerülési értéknél magasabb értéken történik, a halmozott értékcsökkenés adózási szempontból az adóköteles bevétel része lesz (amely 30 %-kal adózik), és az értékesítés bevételére vonatkozó adókulcs 40 %, az inflációhoz igazított 110 bekerülési érték levonása után.

Amennyiben a gazdálkodó várhatóan az eszköz használatával érvényesíti az eszköz könyv szerinti értékét, akkor 150 adóköteles bevételt kell termelnie, de csak 70 értékcsökkenési leírást vonhat le vele szemben. Ezen az alapon az adóalap 70, van egy 80 értékű adóköteles átmeneti különbözet és van egy 24 értékű halasztott adókötelezettség (a 80 30 %-a), mint a B példában.

Amennyiben a gazdálkodó várhatóan az eszköz azonnali, 150-ért történő értékesítésével érvényesíti a könyv szerinti értéket, akkor a gazdálkodó levonhat 110 indexált bekerülési értéket. A 40 nettó eredmény 40 %-kal adózik. Továbbá a 30 adózási szempontú felhalmozott értékcsökkenés az adóköteles bevétel része lesz, és 30 %-kal adózik. Ezen az alapon az adóalap 80 (110 mínusz 30), van egy 70 értékű adóköteles átmeneti különbözet és van egy 25 értékű halasztott adókötelezettség (a 40 40 %-a plusz a 30 30 %-a). Amennyiben az adóalap nem azonnal nyilvánvaló ebben a példában, a 10. bekezdésben meghatározott alapelv megfontolása hasznos lehet.

Megjegyzés: a 61. bekezdéssel összhangban, az átértékelésből eredő további halasztott adókötelezettség elszámolása közvetlenül a saját tőkével szemben történik.

- 52A. Egyes jogrendszerekben a nyereségadó kulcsa magasabb, vagy alacsonyabb, ha a nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó részvényesei számára. Más jogrendszerekben nyereségadó igényelhető vissza vagy fizetendő, ha a nettó nyereség vagy a felhalmozott eredmény egészét, vagy egy részét osztalékként kifizetik a gazdálkodó részvényesei számára. Ilyen esetben a tényleges és halasztott adókövetelések és kötelezettségek értékelése a fel nem osztott nyereségre vonatkozó adókulccsal történik.
- 52B. Az 52A. bekezdésben leírt esetekben az osztalékok nyereségadó-következményei akkor kerülnek megjelenítésre, amikor az osztalék kifizetésére vonatkozó kötelezettséget kimutatják. Az osztalékok nyereségadó-következményei közvetlenebbül kapcsolódnak a múltbeli ügyletekhez és eseményekhez, mint a tulajdonosoknak történő kifizetéshez. Ezért az osztalékok nyereségadó-következményeit az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében számolják el az 58. bekezdésnek megfelelően, kivéve, amennyiben az osztalékok nyereségadó-következményei az 58. a) és b) bekezdésben leírt körülményekből származnak.

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

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

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

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

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

53. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek nem diszkontálhatók.
54. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek megbízható, diszkontált értéken történő megállapításához szükség van valamennyi átmeneti különbözet felhasználásának részletes időrendjére. Sok esetben egy ilyen ütemezés elkészítése megvalósíthatatlan, vagy nagyon összetett. Ezért nem helyénvaló a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását megkövetelni. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálásának lehetővé tétele, de meg nem követelése ugyanakkor olyan adóköveteléseket és -kötelezettségeket eredményezne, amelyek a gazdálkodók között nem hasonlítók össze. Ezért ez a standard nem követeli meg, és nem engedi meg a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek diszkontálását.

55. Az átmeneti különbözeteket az eszköz vagy a kötelezettség könyv szerinti értékére vonatkozóan határozzák meg. Ez akkor is érvényes, ha magának a könyv szerinti értéknek a meghatározása diszkontált alapon történik, mint például a nyugdíjazási juttatási kötelek esetén (lásd az IAS 19 *Munkavállalói juttatások* standardot).
56. A halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét minden mérlegfordulónapon felül kell vizsgálni. A gazdálkodónak a halasztott adókövetelés könyv szerinti értékét olyan mértékben kell csökkentenie, amennyiben már nem valószínű, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni, amely lehetővé teszi a halasztott adókövetelés egészének vagy egy részének felhasználását. Bármely ilyen csökkentést vissza kell írni olyan mértékben, amennyiben valószínűvé válik, hogy elegendő adóköteles nyereség fog rendelkezésre állni.

#### A TÉNYLEGES ÉS A HALASZTOTT ADÓ MEGJELENÍTÉSE

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

#### *Eredménykimutatás*

58. A tényleges és halasztott adót bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, és az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kell figyelembe venni, kivéve, amikor az adó a következő események során keletkezik:
- olyan ügyletek vagy események, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy egy másik időszakban – közvetlenül a saját tőkében történik (lásd a 61–65. bekezdést); vagy
  - az akvizíció formájában megvalósuló üzleti kombinációk (lásd a 66–68. bekezdést).
59. A legtöbb halasztott adókötelezettség és halasztott adókövetelés akkor keletkezik, amikor a bevétel vagy a ráfordítás a számviteli eredménybe az egyik időszakban, de az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba) egy másik időszakban számít bele. A keletkező halasztott adót az eredménykimutatásban számolják el. Ilyen például, amikor:
- a járó kamatokból, jogdíjből és osztalékokból származó jövedelmek az IAS 18 *Bevételek* standard szerint időarányosan számítanak bele a számviteli eredménybe, de a pénzforgalom alapján számítanak bele az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba); és
  - az immateriális javak bekerülési értékét aktiválták az IAS 38 *Immateriális javak* standard szerint, és értékcsökkentik az eredménykimutatásban, de adózási szempontból a költségek felmerüléskor levonásra kerültek.
60. A halasztott adókövetelések és -kötelezettségek könyv szerinti értéke akkor is változhat, ha nincs változás a kapcsolódó átmeneti különbözet összegében. Ez például a következőkből eredhet:
- az adókulcsok, vagy az adótörvények változásaiból;
  - halasztott adókövetelések megtérülésének újbóli becsléséből, vagy
  - egy eszköz érvényesítésének várható módjában bekövetkezett változásból.

A keletkező halasztott adó az eredménykimutatásban kerül elszámolásra, kivéve azt a részt, amely olyan tételekhez kapcsolódik, amelyeket előzőleg a saját tőke terhére vagy javára számoltak el (lásd a 63. bekezdést).

#### *Közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára elszámolt tételek*

61. A tényleges adókat és a halasztott adókat közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára kell elszámolni, ha az adó olyan tételekhez kapcsolódik, amelyek elszámolása ugyanabban, vagy egy másik időszakban közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára történik.



62. A Nemzetközi Számviteli Standardok megkövetelik, vagy lehetővé teszik, hogy bizonyos tételeket közvetlenül a saját tőke terhére, vagy javára számoljanak el. Ilyen tételek például:
- a tárgyi eszközök könyv szerinti értékének átértékelésből származó változása (lásd az IAS 16 *Ingtatlanok, gépek és berendezések* standardot);
  - a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése, amely vagy egy visszamenőleg alkalmazott számviteli politika változásból, vagy az alapvető hibák helyesbítéséből származik (lásd az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardot);
  - egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó árfolyam-különbszetek (lásd az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standardot); és
  - egy összetett pénzügyi instrumentum tőkekomponensének elsődleges megjelenítésekor keletkező összeg (lásd a 23. bekezdést).
63. Kivételes körülmények között nehéz lehet annak a tényleges és halasztott adónak a meghatározása, amelyik a saját tőke terhére, vagy javára elszámolt ügyletekre vonatkozik. Ez az eset fordulhat elő például akkor, ha:
- a nyereségadónak sávos kulcsai vannak, és lehetetlen megállapítani azt az adókulcsot, amelyen az adóköteles nyereség (negatív adóalap) meghatározott komponensei adóznak;
  - az adókulcsokban vagy más adószabályokban bekövetkezett változások érintik azokat a halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket, amelyek (részben vagy egészben) olyan tételhez kapcsolódnak, amelyet korábban a saját tőke terhére vagy javára számoltak el, vagy
  - egy gazdálkodó úgy dönt, hogy egy halasztott adókövetelést ki kell mutatni, vagy hogy a továbbiakban nem lehet egészében kimutatni, és a halasztott adókövetelés (részben vagy egészben) egy olyan tételhez kapcsolódik, amelyet korábban a saját tőke terhére vagy javára számoltak el.
- Ezekben az esetekben a saját tőke terhére vagy javára elszámolt tételekhez kapcsolódó tényleges és halasztott adók az érintett jogrendszerben a gazdálkodó tényleges és halasztott adóinak ésszerű arányos allokációján, vagy olyan módszeren alapulnak, amely a körülményeknek a legjobban megfelel.
64. Az IAS 16 *Ingtatlanok, gépek és berendezések* standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodó évente átvigye-e azt az összeget az értékelési többletből a felhalmozott eredménybe, amely megegyezik az átértékelt eszköz értékcsökkenésének vagy amortizációjának és az eszköz bekerülési értéke alapján számolt értékcsökkenésének vagy amortizációjának a különbségével. Amennyiben a gazdálkodó végez ilyen átvezetést, az átvezetett összeg a bármely kapcsolódó halasztott adó levonása utáni nettó összeg. Hasonló megfontolás vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések értékesítésekor történő átvezetésekre.
65. Amikor egy eszközt adózási szempontból átértékelnek, és az átértékelés egy korábbi időszakban történt számviteli átértékeléshez, vagy egy jövőbeli időszakban végrehajtandó számviteli átértékeléshez kapcsolódik, akkor mind az eszköz átértékelésének, mind pedig az adóalap módosításának az adóhatását a saját tőke terhére vagy javára kell elszámolni abban az időszakban, amelyikben az átértékelés történik. Ha az adózási szempontból történő átértékelés azonban nem kapcsolódik egy korábbi időszakban történt számviteli átértékeléshez, vagy egy jövőbeli időszakban végrehajtandó számviteli átértékeléshez, akkor az adóalap módosításának adóhatásait az eredménykimutatásban kell elszámolni.
- 65 A. Amikor a gazdálkodó osztalékot fizet részvényeseinek, akkor lehet, hogy a gazdálkodónak az osztalék egy részét az adóhatóságnak kell befizetnie a részvényesek nevében. Sok jogrendszerben ezt az összeget forrásadónak hívják. Ezt az adóhatóságnak fizetett vagy fizetendő összeget a saját tőkével szemben kell elszámolni az osztalék részeként.

*Üzleti kombinációból származó halasztott adó*

66. A 19. és a 26 c) bekezdésben található magyarázat szerint az akvizíció formájában létrejövő üzleti kombinációk során átmeneti különbözetez merülhetnek fel. Az IAS 22 *Üzleti kombinációk* standarddal összhangban a gazdálkodónak az ebből eredő halasztott adóköveteléseket (olyan mértékben, amennyiben a 24. bekezdésben található kimutatási kritériumok teljesülnek) vagy a halasztott adókötelezettségeket az akvizíció időpontjában azonosítható eszközként és kötelezettségként ki kell mutatnia. Ebből következően ezek a halasztott adókövetelések és -kötelezettségek a goodwill vagy a negatív goodwill értékére vannak hatással. A 15 a) és a 24 a) bekezdéssel összhangban azonban a gazdálkodó nem mutatja ki azokat a halasztott adókötelezettségeket, amelyek magából a goodwillból erednek (ha a goodwill amortizációja adózási szempontból nem vonható le), és azokat a halasztott adóköveteléseket, amelyek a nem adóköteles halasztott bevételként kezelt negatív goodwillból erednek.
67. Az üzleti kombináció eredményeként a felvásárló valószínűsítheti, hogy érvényesíteni fog tudni 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 adókövetelést, és figyelembe veszi azt az akvizíció során keletkezett goodwill vagy negatív goodwill meghatározásánál.
68. Amikor a felvásárló az üzleti kombináció időpontjában nem mutatta ki a felvásárolt halasztott adókövetelését azonosítható eszközként, és ez a halasztott adókövetelés később a felvásárló konszolidált pénzügyi kimutatásaiban kimutatásra kerül, az ebből eredő halasztott adóbevételt az eredménykimutatásban számolják el. Továbbá a felvásárló:
- a) helyesbíti a goodwill bruttó könyv szerinti értékét és az ehhez kapcsolódó halmozott amortizációt arra az összegre, amelyet akkor számolt volna el, ha az üzleti kombináció időpontjában a halasztott adókövetelést azonosítható eszközként kimutatta volna; és

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

A felvásárló azonban nem mutat ki negatív goodwillt, és nem is növeli a negatív goodwill könyv szerinti értékét.

**Példa**

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

A vállalkozás 90 halasztott adókövetelést (a 300-nak 30 %-át) mutat ki, és az eredménykimutatásban 90 halasztott adóbevételt számol el. Ugyanakkor csökkenti a goodwill bekerülési értékét 90-nel, és a halmozott amortizáció értékét 9-cel (a két év amortizációjával). A 81 egyenleg az eredménykimutatásban ráfordításként kerül elszámolásra. Ebből következően a goodwill bekerülési értéke és az ehhez kapcsolódó felhalmozott amortizáció arra az összegre csökken (410-re és 41-re), amelyet akkor számoltak volna el, ha az üzleti kombináció időpontjában a 90 halasztott adókövetelést azonosítható eszközként kimutatták volna.

Ha az adókulcs 40 %-ra emelkedett volna, a gazdálkodó 120 halasztott adókövetelést mutat ki (a 300 40 %-át), az eredménykimutatásban pedig 120 halasztott adóbevételt számol el. Amennyiben az adókulcs 20 %-ra csökkent volna, a gazdálkodó 60 halasztott adókövetelést (a 300 20 %-a) és 60 halasztott adóbevételt jelenít meg. Mindkét esetben a gazdálkodó 90-nel csökkenti a goodwillt, 9-cel a halmozott amortizáció értékét, ezek egyenlegét, 81-t pedig az eredménykimutatásban számolja el ráfordításként.

## BEMUTATÁS

*Adókövetelések és adókötelezettségek*

69. Az adóköveteléseket és az adókötelezettségeket a többi eszköztől és kötelezettségtől elkülönítve kell bemutatni a mérlegben. A halasztott adóköveteléseket és -kötelezettségeket el kell különíteni a tényleges adókövetelésektől és -kötelezettségektől.
70. Amennyiben a gazdálkodó a pénzügyi kimutatásaiban elkülönítve mutatja be a rövid és hosszú lejáratú eszközöket és kötelezettségeket, akkor a gazdálkodó nem sorolhatja a halasztott adóköveteléseket (-kötelezettségeket) a rövid lejáratú eszközök (kötelezettségek) közé).

## Beszámítás

71. A gazdálkodó akkor, és csak akkor számíthatja be tényleges adóköveteléseit és tényleges adókötelezettségeit egymással szemben, ha a gazdálkodó:
- törvény által kikényszeríthető joggal bír a kimutatott összegek beszámítására; és
  - nettó alapon kívánja rendezni azokat, vagy párhuzamosan kívánja realizálni az követelést és rendezni a kötelezettséget.
72. Bár a tényleges adókövetelések és -kötelezettségek elszámolása és értékelése elkülönülten történik, a mérlegben ezek az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás* standardban a pénzügyi instrumentumokra meghatározott kritériumokhoz hasonló elvek szerint számíthatók be egymással szemben. A gazdálkodónak általában akkor van törvény által kikényszeríthető joga ahhoz, hogy a tényleges adóköveteléseket a tényleges adókötelezettségekkel szemben beszámítsa, ha azok ugyanazon adóhatóság által kivetett nyereségadókra vonatkoznak, és az adóhatóság lehetővé teszi, hogy a gazdálkodó egyetlen nettó összeget fizessen be, vagy kapjon vissza.
73. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban a csoport egy vállalatának tényleges adóköveteléseit akkor, és csak akkor lehet beszámítani a csoport egy másik vállalatának tényleges adókötelezettségeibe, ha az érintett gazdálkodóknak törvény által kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy egyetlen nettó összegben fizessenek be, vagy kapjanak vissza, és a gazdálkodók ezt a nettó összeget szándékoznak befizetni, vagy megkapni, vagy a követelés érvényesítését és a kötelezettség rendezését párhuzamosan kívánják végrehajtani.
74. A gazdálkodó akkor, és csak akkor számíthatja be halasztott adóköveteléseit és halasztott adókötelezettségeit egymással szemben, ha:
- a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga van ahhoz, hogy a tényleges adó követeléseit beszámítsa a tényleges adókötelezettségeivel szemben; és
  - a nyereségadókhöz kapcsolódó halasztott adóköveteléseket és halasztott adókötelezettségeket ugyanaz az adóhatóság vetette ki vagy:
    - ugyanarra az adóalanyra; vagy
    - olyan különböző adóalanyokra, amelyek vagy nettó alapon kívánják rendezni tényleges adóköveteléseiket és adókötelezettségeiket, vagy párhuzamosan kívánják realizálni a követeléseket és rendezni a kötelezettségeket minden olyan jövőbeli periódusra vonatkozóan, amelyben jelentős összegű halasztott adókövetelés, vagy halasztott adókötelezettség érvényesítése, vagy rendezése várható.
75. Ahhoz, hogy ne legyen szükséges minden egyes átmeneti különbözetfelhasználást részletesen ütemezni, ez a standard akkor, és csak akkor követeli meg, hogy a gazdálkodó beszámítsa ugyanazon adóalany halasztott adóköveteléseit a halasztott adókötelezettségeivel szemben, ha azok olyan nyereségadóval kapcsolatosak, amelyeket ugyanazon adóhatóság vetett ki, és a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga van beszámítani tényleges adóköveteléseit tényleges adókötelezettségeivel.
76. Ritkán előfordulhat, hogy csak egy bizonyos időszakban van a gazdálkodónak törvény által kikényszeríthető joga a beszámításra és szándéka a nettó rendezésre, a többi időszakban nem. Az ilyen ritka körülmények között előfordulhat, hogy részletes ütemezést kell készítenie annak érdekében, hogy megbízhatóan alátámassza, hogy az egyik adóalany halasztott adókötelezettsége ugyanabban az időszakban eredményezi az adófizetés növekedését, amelyben egy másik adóalany halasztott adókövetelése csökkenteni fogja ennek a második adóalanynak az adófizetéseit.

*Adóráfordítás*

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

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

*Külföldi halasztott adókötelezettségek vagy követelések árfolyam-különbözete*

78. Az IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai* standard megköveteli, hogy bizonyos árfolyamváltozásból adódó különbözeteket bevételként, vagy ráfordításként számoljanak el, de azt nem határozza meg, hogy ezeknek a különbözeteknek a bemutatása hol történjen meg az eredménykimutatáson belül. Ennek megfelelően, ahol a külföldi halasztott adóköveteléseken és halasztott adókötelezettségeken árfolyam-különbözetet számol el a gazdálkodó, ezeket a különbözeteket halasztott adóráfordításként (bevételként) mutathatja ki az eredménykimutatásban, ha ez a fajta bemutatási mód a leghasznosabb a pénzügyi kimutatások felhasználóinak.

*Közzététel*

79. Az adóráfordítások (-bevételek) főbb elemeit elkülönülten kell közzétenni.
80. Az adóráfordítások (-bevételek) elemei a következők lehetnek:
- a) tényleges adóráfordítás (-bevétel);
  - b) a tárgyidőszakban a korábbi időszakok tényleges adóráfordításaira elszámolt módosítások;
  - c) annak a halasztott adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely az átmeneti különbözetek keletkezéséhez, vagy visszafordulásához kapcsolódik;
  - d) annak a halasztott adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely az adókulcs változásaihoz, valamint új adónemek kivetéséhez kapcsolódik;
  - e) annak a haszonnak az összege, amely egy előző időszaki, korábban ki nem mutatott negatív adóalapból, adójóváírásból vagy átmeneti különbözetből fakad, és amelyet a tényleges adóráfordítás csökkentésére használnak fel;
  - f) annak a haszonnak az összege, amely egy előző időszaki, korábban ki nem mutatott negatív adóalapból, adójóváírásból vagy átmeneti különbözetből fakad, és amelyet a halasztott adóráfordítás csökkentésére használnak fel;
  - g) olyan halasztott adóráfordítás, amely egy halasztott adókövetelés 56. bekezdéssel összhangban levő leírásából, vagy megfelelő leírásának visszairásából származik; és
  - h) annak az adóráfordításnak (-bevételnek) az összege, amely olyan számviteli politika változásokhoz és alapvető hibákhoz kapcsolódik, amelyeket az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában vettek figyelembe az IAS 8 *Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai* standardban bemutatott megengedett alternatív eljárásnak megfelelően.
81. A következőket szintén elkülönítve kell közzétenni:
- a) azon tényleges és halasztott adók együttes összegét, amelyek olyan tételekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása a saját tőke terhére, vagy javára történik;
  - b) az időszak során elszámolt rendkívüli tételekhez kapcsolódó adóráfordítást (-bevételt);
  - c) az adóráfordítás (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat magyarázatát a következők közül az egyik, vagy mindkét formában:
    - i. az adóráfordításnak (-bevételnek), valamint a számviteli eredménynek és a vonatkozó adókulcs(ok)nak a szorzata közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs(ok) számítása történt; vagy

- ii. az átlagos effektív adókulcs és a vonatkozó adókulcs közötti számszaki egyeztetést, közzétéve azt az alapot is, amely alapján a vonatkozó adókulcs(ok) számítása történt;
  - d) a vonatkozó adókulcs(ok)ban az előző beszámolási időszak óta bekövetkezett változások magyarázatát;
  - e) azoknak a levonható átmeneti különbözeteknek, fel nem használt negatív adóalapoknak és fel nem használt adójóváírásoknak az összegét (és lejáratát, ha van), amelyekre nem mutattak ki halasztott adókövetelést a mérlegben;
  - f) azoknak a leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekkel, valamint közös vállalkozásokban levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözeteknek az együttes összegét, amelyekre nem mutattak ki halasztott adókötelezettséget (lásd a 39. bekezdést);
  - g) minden típusú átmeneti különbözet és minden típusú fel nem használt negatív adóalap és fel nem használt adójóváírás tekintetében:
    - i. a mérlegben kimutatott halasztott adókövetelések és adókötelezettségek összegét, minden bemutatott időszakra;
    - ii. az eredménykimutatásban elszámolt halasztott adóbevétel vagy -ráfordítás összegét, ha ez nem nyilvánvaló a mérlegben kimutatott összegek változásából;
  - h) a megszűnt tevékenységek tekintetében:
    - i. a megszűnés nyereségéhez vagy veszteségéhez kapcsolódó adóráfördításokat; és
    - ii. a megszűnt tevékenységek szokásos tevékenységből származó, adott időszaki nyereségéhez vagy veszteségéhez kapcsolódó adóráfördításokat, minden bemutatott korábbi időszakra az összehasonlító összeggel együtt; és
    - i) a gazdálkodó tulajdonosainak járó, a pénzügyi kimutatások közzétételre való jóváhagyása előtt javasolt vagy bejelentett, de a pénzügyi kimutatásokban kötelezettségként ki nem mutatott osztalékok nyereségadó- következményeinek összegét.
82. A gazdálkodónak közzé kell tennie egy halasztott adókövetelés összegét és a kimutatást alátámasztó bizonyíték jellegét, ha:
- a) a halasztott adókövetelés felhasználása a meglévő adóköteles átmeneti különbözetek visszafordulásából származó nyereségeken felüli, jövőbeli adóköteles nyereségektől függ; és
  - b) a gazdálkodó vagy a tárgyidőszakban, vagy az ezt megelőző időszakban veszteséges volt abban a jogrendszerben, amelyre a halasztott adókövetelés vonatkozik.
- 82 A. Az 52 A. bekezdésben leírt feltételek esetén a gazdálkodónak közzé kell tennie a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből eredő potenciális nyereségadó-következményeknek a jellegét. Ezen túlmenően a gazdálkodónak közzé kell tennie a lehetséges nyereségadó-következmények kivitelezhetően meghatározható összegét és azt, hogy van-e olyan nyereségadó-következmény, amelynek a meghatározása nem kivitelezhető.
83. A gazdálkodó közzéteszi minden rendkívüli tétel jellegét és összegét vagy magában az eredménykimutatásban, vagy a pénzügyi kimutatások megjegyzéseiben. Ha ez a közzététel a pénzügyi kimutatások megjegyzései között történik, akkor magában az eredménykimutatásban a rendkívüli tételek összesített összegét kell megjeleníteni, az összes kapcsolódó adóráfördítés (-bevétel) levonása után. Bár a pénzügyi kimutatások felhasználói hasznosnak találhatják a minden egyes rendkívüli tételhez kapcsolódó adóráfördítés (-bevétel) közzétételét, időnként nehéz ezekhez a rendkívüli tételekhez az adóráfördítést (-bevételt) hozzárendelni. Ilyen körülmények között a rendkívüli tételekhez kapcsolódó adóráfördításokat (-bevételeket) összesítetten is közzé lehet tenni.

84. A 81 c) bekezdés által megkövetelt közzététel lehetővé teszi a pénzügyi kimutatások felhasználói számára, hogy felismerjék, hogy az adóráfördítés (-bevétel) és a számviteli eredmény közötti kapcsolat szokatlan-e, valamint lehetővé teszi azt is, hogy megértsék azokat a jelentős tényezőket, amelyek a jövőben hatással lehetnek erre a kapcsolatra. Az adóráfördítés (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatára olyan tényezők hathatnak, mint az adómentes bevételek, az adóköteles nyereség (negatív adóalap) kiszámításánál figyelembe nem vehető ráfordítások, a negatív adóalapok hatása és a külföldi adókulcsok hatása.
85. Az adóráfördítés (-bevétel) és a számviteli eredmény kapcsolatának magyarázatához a gazdálkodó olyan adókulcsot használ, amely a lehető legtöbb érdemi információval szolgál a pénzügyi kimutatásainak felhasználói számára. Gyakran a legtöbbet mondó adókulcs annak az országnak a belföldi gazdálkodókra vonatkozó adókulcsa, amelyben a gazdálkodó székhelye van, és amely adókulcs magában foglalja a nemzeti és a helyi adóra vonatkozó adókulcsokat, amelyeket az adóköteles nyereség (negatív adóalap) lényegében hasonló szintjeire állapítanak meg. Olyan gazdálkodónál azonban, amely több jogrendszerben működik, sokkal többet mondhat az, ha a minden egyes jogrendszerre összeállított, az egyes jogrendszerek belföldi adókulcsaira épülő különálló levezetések összesítik. A következő példa bemutatja, hogyan hat a vonatkozó adókulcs kiválasztása a számszaki egyeztetések bemutatására.
86. Az átlagos effektív adókulcs az adóráfördítések (-bevételek) és a számviteli eredmény hányadosa.
87. Nagyon sokszor gyakorlatilag nem kivitelezhető az olyan el nem számolt halasztott adókötelezettségek összegének kiszámítása, amelyek leányvállalatokba, fióktelepekbe és társult vállalkozásokba történt befektetésekből, vagy közös vezetési vállalkozásokban lévő érdekeltségekből származnak (lásd a 39. bekezdést). Ezért a jelen standard megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a kapcsolódó átmeneti különbözeteit összesített összegét, de nem követeli meg a halasztott adókötelezettségek közzétételét. Mindamelllett, ahol ez kivitelezhető, a gazdálkodó számára javasolt az el nem számolt halasztott adókötelezettségek közzététele, mivel a pénzügyi kimutatások felhasználói ezt hasznosnak találhatják.
- 87 A. A 82 A. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé a tulajdonosoknak történő osztalékfizetés lehetséges nyereségadó-következményeinek a jellegét. A gazdálkodó közzéteszi a nyereségadó-rendszerek fontos jellemzőit és azokat a tényezőket, amelyek hatással lehetnek az osztalék lehetséges nyereségadó-következményeire.
- 87 B. Van, amikor kivitelezhetetlen azon lehetséges nyereségadó-következmények összegének a kiszámítása, amely a tulajdonosoknak történő osztalékfizetésekből származna. Például ez az eset állhat elő, ha a gazdálkodónak sok külföldi leányvállalata van. De még ilyen esetben is a teljes összeg egy részét könnyen meg lehet határozni. Például egy konszolidált csoportnál lehetséges, hogy az anyavállalat és néhány leányvállalata magasabb adókulccsal adózott a fel nem osztott nyereség után, és tudják, hogy mekkora összeg fog visszatérülni a tulajdonosoknak a konszolidált felhalmozott eredményből fizetendő jövőbeli osztalék után. Ebben az esetben ezt a visszatérülő összeget teszik közzé. A gazdálkodó – ha értelmezhető – közzéteszi azt is, hogy vannak további lehetséges nyereségadó-következmények is, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető. Az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban – ha vannak ilyenek – a közzététel az anyavállalat felhalmozott eredményéhez kapcsolódó lehetséges nyereségadó-következményekre vonatkozik.
- 87 C. Lehet, hogy a 82 A. bekezdésben meghatározott közzétételre kötelezett gazdálkodónak a leányvállalatokban, fiókvállalatokban és társult vállalkozásokban lévő befektetésekkal, vagy a közös vállalkozásokban levő érdekeltségekkel kapcsolatos átmeneti különbözet részleteit is közzé kell tennie. Ilyen esetekben a gazdálkodó figyelembe veszi ezt, amikor meghatározza a 82 A. bekezdés szerint közzéteendő információkat. Például lehetséges, hogy a gazdálkodónak közzé kell tennie azokat a leányvállalatokba történt befektetésekkal kapcsolatos átmeneti különbözeteit, amelyekkel kapcsolatban nem mutatott ki halasztott adókötelezettségeket (lásd a 81 f) bekezdést). Amennyiben nem kivitelezhető a halasztott adókötelezettség összegének kiszámítása (lásd a 87. bekezdést), az osztalékoknak is lehetnek olyan potenciális adókövetkezményei ezen leányvállalatok kapcsán, amelyeknek a meghatározása nem kivitelezhető.
88. A gazdálkodó az adóhoz kapcsolódó függő kötelezettségeket és függő követeléseket az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standarddal összhangban teszi közzé. Függő kötelezettségek és követelések például felmerülhetnek az adóhatóságokkal fennálló viták kapcsán. Ehhez hasonlóan az adókulcsban, vagy az adótörvényben a mérleg fordulónapja után törvénybe iktatott, vagy bejelentett változások esetén a gazdálkodó közzéteszi ezeknek a változásoknak a tényleges és halasztott adókövetelésekre, és -kötelezettségekre való lényeges hatásait (lásd az IAS 10 *A mérlegfordulónap utáni események* standardot).

## A 85. bekezdést illusztráló példa

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

A következő levezetés egy példa a belföldi adókulcshoz történő egyeztetésre.

	19X1	19X2
Számviteli eredmény	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Adó, 30 %-os belföldi adókulccsal	750	900
Azon ráfordítások adóhatása, amelyek nem vonhatók le adózási szempontból	60	30
B. ország alacsonyabb adókulcsának hatása	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Adóráfördítés	<u>760</u>	<u>780</u>

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

	19X1	19X2
Számviteli eredmény	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Az érintett országban a nyereségre alkalmazandó adókulcs szerint számított adó	700	750
Olyan ráfordítások adókihatalása, amelyek adózási szempontból nem vonhatók le	<u>60</u>	<u>30</u>
Adóráfördítés	<u>760</u>	<u>780</u>

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

89. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, kivéve a 91. bekezdésben meghatározottakat. Ha egy gazdálkodó az 1998. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaira alkalmazza ezt a standardot, akkor a gazdálkodónak közzé kell tennie azt a tényt, hogy ezt a standardot alkalmazta az 1979-ben elfogadott IAS 12 Az eredményt terhelő adók elszámolása *standard helyett*.
90. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1979-ben elfogadott IAS 12 *Az eredményt terhelő adók elszámolása* standardot.
91. Az 52A., 52B., 65A., 81 i., 82A., 87A., 87B., 87C. bekezdés, valamint a 3. és 50. bekezdés törlése a 2001. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás hatással van a pénzügyi kimutatásokra, akkor a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt <sup>(1)</sup>.

<sup>(1)</sup> A 91. bekezdés az „éves pénzügyi kimutatásokra” utal, összhangban az érvénybe lépési időpontok kifejezésére 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 89. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

## IAS 14 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 1997-BEN)

### Szegmensek szerinti jelentés

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés a pénzügyi adatokról* standardot, amelyet a Bizottság módosított változatban 1994-ben hagyott jóvá. A módosított Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

Az IAS 36 *Eszközök értékvesztése standard* 116. és 117. bekezdései bizonyos közzétételi követelményeket írnak elő az értékvesztés miatti veszteségek szegmensek szerinti jelentésére vonatkozóan.

### BEVEZETÉS

A jelen standard („a (módosított) IAS 14”) hatályon kívül helyezi az IAS 14 *Szegmensek szerinti jelentés a pénzügyi adatokról* standardot („az eredeti IAS 14”). A (módosított) IAS 14 az 1998. július 1-jén vagy azután kezdődő beszámolási időszakokra hatályos. A leglényegesebb változások az eredeti IAS 14 standardhoz képest a következők:

1. Az eredeti IAS 14 a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírral rendelkező gazdálkodókra, és más, gazdaságilag jelentős vállalkozásokra vonatkozott. A (módosított) IAS 14 azokra a gazdálkodókra vonatkozik, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírai nyíltpiaci forgalomban vannak, ideértve az olyan gazdálkodókat is, amelyek tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjainak nyilvános értékpapírpiacra történő kibocsátása folyamatban van, viszont nem vonatkozik egyéb gazdaságilag jelentős vállalkozásokra.
2. Az eredeti IAS 14 iparági szegmensek és földrajzi szegmensek szerinti információnyújtási kötelezettséget írt elő. Az iparági és a földrajzi szegmensek meghatározásához csak általános útmutatót nyújtott. Javasolta, hogy a belső szervezeti csoportosítások szolgáltathatnak alapot a bemutatandó szegmensek meghatározásához, vagy a szegmensbeszámolókhöz esetleg az adatok átcsoportosítására lehet szükség. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy az információkat az üzleti szegmensekre és a földrajzi szegmensekre vonatkozóan mutassák be. Részletesebb útmutatóval szolgál, mint az eredeti IAS 14 az üzleti szegmensek és a földrajzi szegmensek meghatározásához. Előírja, hogy a gazdálkodó a fenti szegmensek meghatározása céljából tekintse át belső szervezeti felépítését és belső beszámolási rendszerét. Ha a belső szegmensek alapját nem az egymáshoz hasonló termékek és szolgáltatások csoportjai, és nem is a földrajzi elhelyezkedés képezik, a (módosított) IAS 14 előírja, hogy a gazdálkodónak a bemutatandó szegmensek megállapításánál a belső szegmensek következő alacsonyabb szintjét kell figyelembe vennie.
3. Az eredeti IAS 14 előírta, hogy azonos mennyiségű információt kell bemutatni mind az iparági szegmensekre, mind a földrajzi szegmensekre. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy a szegmentálás egyik alapja elsődleges, a másik pedig másodlagos, a másodlagos szegmensekre vonatkozóan lényegesen kevesebb közzétételi előírással.
4. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a szegmensinformációkat a konszolidált vagy az egyedi pénzügyi kimutatásokra alkalmazott számviteli politikák alkalmazásával kell-e elkészíteni. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy ugyanazon számviteli politikát kell alkalmazni.
5. Az eredeti IAS 14 különbségeket engedett meg a szegmenseredmény meghatározásában a gazdálkodók között. A (módosított) IAS 14 részletesebb útmutatóval szolgál, mint az eredeti IAS 14 azokról a konkrét bevételi és ráfordítási tételekről, amelyeknek a szegmensbevételek és -ráfordítások között szerepelniük kell, vagy amelyeket ki kell zárni azokból. Ennek megfelelően a (módosított) IAS 14 a szegmenseredmény egységes értékelését segíti elő, de csak addig a mértékig, amíg a bevételek és működési ráfordítások tételei közvetlenül a szegmensekhez kapcsolhatók vagy ésszerűen azokhoz rendelhetők.
6. A (módosított) IAS 14 „szimmetriát” ír elő a szegmenseredmény és a szegmenseszközök tételeinek elszámolásában. Ha például a szegmenseredmény értékcsökkenési leírást tükröz, a leírandó eszközt a szegmenseszközök között kell kimutatni. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott ezzel a kérdéssel.



7. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a külön bemutatás szempontjából túl kicsinek ítélt szegmenseket össze lehet-e vonni más szegmensekkel, vagy ki lehet-e hagyni őket az összes bemutatandó szegmensből. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy azok a kis, belső jelentésben szereplő szegmensek, amelyeket nem kell elkülönítetten bemutatni, összevonhatók egymással, ha számos olyan tényező közös bennük, amelyek alapján egy üzleti szegmens vagy egy földrajzi szegmens meghatározható, vagy bizonyos feltételek teljesülése esetén összevonhatók olyan hasonlóan jelentős szegmensekkel, amelyekre vonatkozó információkat a belső jelentések tartalmazzák.
8. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy a földrajzi szegmenseknek azon kell-e alapulniuk, hogy hol található a gazdálkodó eszközei (az értékesítéseinek a kiindulási helye), vagy hogy hol található a vevői (az értékesítéseinek a rendeltetési helye). A (módosított) IAS 14 előírja, hogy akármelyiken is alapulnak a gazdálkodó földrajzi szegmensei, a másik alapján is több adatot be kell mutatni, ha azok jelentősen eltérőek.
9. Az eredeti IAS 14 mind az iparági szegmensekre, mind a földrajzi szegmensekre négy fő adattételt írt elő:
- árbevétel vagy egyéb működési bevételek, különbséget téve a gazdálkodón kívüli vevőktől származó és a többi szegmensből származó bevételek között;
  - szegmenseredmény;
  - felhasznált szegmenseszközök; és
  - a szegmensek közötti árképzés alapja.
- A (módosított) IAS 14 a gazdálkodó szegmensek szerinti jelentésének elsődleges alapjára (üzleti vagy földrajzi szegmensek) ezt a négy adatot írja elő, továbbá:
- a szegmenskötelezettségeket;
  - a tárgyidőszak alatt vásárolt ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak bekerülési értékét;
  - értékcsökkenési és amortizációs ráfordítást;
  - az értékcsökkenésen és az amortizáción kívüli nem készpénzjellegű ráfordításokat; és
  - a gazdálkodó részesedését a tőke módszerrel elszámolt társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy egyéb befektetés nettó nyereségéből vagy veszteségéből, ha a társvállalkozás valamennyi tevékenysége lényegében csak az adott szegmensben belül történik, valamint a kapcsolódó befektetés összegét.
- A gazdálkodó szegmensek szerinti jelentésének másodlagos alapja tekintetében a (módosított) IAS 14 megszünteti az eredeti IAS 14 standardnak a szegmenseredményre vonatkozó követelményét, és a tárgyidőszak alatt vásárolt ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak bekerülési értékével váltja fel azt.
10. Az eredeti IAS 14 nem foglalkozott azzal, hogy az előző időszakra vonatkozó, összehasonlítás céljából bemutatott szegmensinformációkat újra meg kell-e állapítani a szegmensekre vonatkozó számviteli politika lényeges változásai miatt. A (módosított) IAS 14 előírja az ismételt megállapítást, kivéve ha az nem kivitelezhető.
11. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy ha az összes bemutatandó szegmensre vonatkozóan a külső vevőktől származó összbevétel kevesebb a gazdálkodó összbevételének 75 százalékánál, a 75 százalékos szint eléréséig további bemutatandó szegmenseket kell meghatározni.
12. Az eredeti IAS 14 a szegmensek közötti átadások árképzésére az átadások árazására ténylegesen alkalmazott módszertől eltérő módszert engedett meg alkalmazni a szegmens adatokhoz. A (módosított) IAS 14 előírja, hogy a szegmensek közötti átadások mérésének alapja az legyen, amelyet a gazdálkodó az átadások árazására ténylegesen alkalmazott.
13. A (módosított) IAS 14 előírja a bevétel közzétételét minden olyan szegmensnél, amelyről nem kell beszámolni – mivel bevételének többsége a többi szegmensnek történő eladásból származik –, ha az adott szegmensnek a külső ügyfeleknek történő értékesítésből származó bevétele a gazdálkodó összbevételének legalább 10 százaléka. Az eredeti IAS 14 nem tartalmazott hasonló követelményt.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	93
Hatókör	94
Fogalmak	94
Egyéb Nemzetközi Számviteli Standardokból származó fogalmak	94
Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalma	94
A szegmensbevétel, -ráfordítás, -eredmény, -eszközök és -kötelezettségek fogalmai	96
A bemutatandó szegmensek meghatározása	98
Elsődleges és másodlagos szegmensjelentési formák	98
Üzleti és földrajzi szegmensek	99
Bemutatandó szegmensek	100
A szegmens számviteli politika	102
Közzététel	102
Elsődleges jelentésforma	102
Másodlagos szegmensinformációk	104
Szemléltető szegmens-közzétételek	105
Egyéb közzétételi kérdések	105
Hatálybalépés napja	107

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy alapelveket állapítson meg a szegmensenkénti – a gazdálkodó által előállított termékek és szolgáltatások különböző típusaira és működésének különböző földrajzi területeire vonatkozó – pénzügyi információk bemutatására, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóit segítsék:

- a) gazdálkodó múltbeli teljesítményének jobb megértésében;
- b) a gazdálkodó kockázatainak és hozamainak jobb felmérésében; és
- c) a gazdálkodó egészének tájékozottabb módon történő megítélésében.

Sok gazdálkodó a termékek és szolgáltatások olyan csoportjait nyújtja vagy olyan földrajzi területeken működik, amelyekre különböző jövedelmezőségi mutatók, növekedési lehetőségek, jövőbeni perspektívák és kockázatok jellemzőek. A gazdálkodó termékeinek és szolgáltatásainak különböző típusaira, valamint a különböző földrajzi területen folytatott tevékenységeire vonatkozó információk – amelyeket gyakran szegmensinformációknak neveznek – lényegesek egy diverzifikált vagy multinacionális vállalat kockázatainak és hozamainak megítéléséhez, de esetleg nem állapíthatók meg az összesített adatokból. Ezért a szegmensinformációkat széles körben szükségesnek tartják ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználóinak igényeit ki lehessen elégíteni.

## HATÓKÖR

1. A jelen standard alkalmazandó a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban elkészített, nyilvánosságra hozott teljes pénzügyi kimutatásokra.
2. A pénzügyi kimutatások egésze tartalmaz egy mérleget, egy eredménykimutatást, egy cash-flow-kimutatást, egy kimutatást a saját tőke változásairól, és a megjegyzéseket, ahogy azt az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* standard előírja.
3. A jelen standardot azoknak a gazdálkodóknak kell alkalmazniuk, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapíriai nyíltpiaci forgalomban vannak, és azoknak a gazdálkodóknak, amelyeknek a tulajdonviszonyt vagy hitelviszonyt megtestesítő értékpapíriainak a nyilvános értékpapíriacra történő kibocsátása folyamatban van.
4. Ha egy olyan gazdálkodó, amelynek értékpapíriai nincsenek nyíltpiaci forgalomban, a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelő pénzügyi kimutatásokat készít, a gazdálkodó számára ajánlott, hogy önkéntesen tegye közzé a szegmensenkénti pénzügyi információkat.
5. Ha egy olyan gazdálkodó, amelynek értékpapíriai nincsenek nyíltpiaci forgalomban, úgy dönt, hogy önkéntesen közzétesz szegmensinformációkat a pénzügyi kimutatásokban, amelyek megfelelnek a Nemzetközi Számviteli Standardoknak, ennek a gazdálkodónak teljes egészében meg kell felelnie a jelen standard követelményeinek.
6. Ha egy pénzügyi beszámoló tartalmazza mind a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírokkal rendelkező gazdálkodó konszolidált pénzügyi kimutatásait, mind az anyavállalat vagy egy vagy több leányvállalat egyedi pénzügyi kimutatásait, a szegmensinformációkat csak az összevont pénzügyi kimutatások alapján kell bemutatni. Ha a leányvállalat önmaga olyan gazdálkodó, amelynek értékpapíriai nyíltpiaci forgalomban vannak, akkor a szegmensinformációkat saját egyedi pénzügyi beszámolójában mutatja be.
7. Hasonlóképpen, ha a pénzügyi beszámoló tartalmazza mind a nyíltpiaci forgalomban lévő értékpapírokkal rendelkező gazdálkodó pénzügyi kimutatásait, mind pedig egy olyan tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozásnak vagy közös vállalkozásnak az egyedi pénzügyi kimutatásait, amelyben a gazdálkodónak pénzügyi érdekeltsége van, a szegmensinformációkat csak a gazdálkodó pénzügyi kimutatásai alapján kell bemutatni. Ha a tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozás vagy közös vállalkozás önmaga olyan gazdálkodó, amelynek értékpapíriai nyíltpiaci forgalomban vannak, a szegmensinformációkat saját egyedi pénzügyi beszámolójában mutatja be.

## FOGALMAK

*Egyéb Nemzetközi Számviteli Standardokból származó fogalmak*

8. Az alábbi fogalmak a jelen standardban az IAS 7 Cash-flow-kimutatások *standardban*; az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika *változásai*; valamint az IAS 18 Bevételek *standardban meghatározott értelemben használatosak*:

Működési tevékenységek a gazdálkodó legfontosabb bevételtermelő tevékenységei, és egyéb tevékenységek, amelyek nem befektetési vagy finanszírozási tevékenységek.

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

Bevételek a gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

*Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalma*

9. Az üzleti szegmens és a földrajzi szegmens fogalmak a jelen standardban a következő értelemben használatosak:

Az üzleti szegmens egy gazdálkodó olyan elkülöníthető része, amely egy egyedi terméknek vagy szolgáltatásnak, vagy egymással összefüggő termékek vagy szolgáltatások csoportjának nyújtásával foglalkozik, és amelyet a többi üzleti szegmenstől eltérő kockázatok és hozamok jellemeznek. A következő tényezőket kell figyelembe venni annak meghatározásakor, hogy a termékek és szolgáltatások egymáshoz kapcsolódnak-e:

- a) a termékek vagy szolgáltatások jellege;
- b) a termelési eljárások jellege;
- c) a termékek vagy szolgáltatások vevőjének típusa vagy csoportja;
- d) a termékek forgalmazásához vagy a szolgáltatások nyújtásához alkalmazott módszerek; és
- e) ha alkalmazható, a szabályozó környezet, például a banki tevékenység, a biztosítás vagy a közművek esetén.

A földrajzi szegmens egy gazdálkodó olyan elkülöníthető része, amely egy bizonyos gazdasági környezetben nyújt termékeket vagy szolgáltatásokat, és amelyet a más gazdasági környezetben működő részekétől eltérő kockázatok és hozamok jellemeznek. A földrajzi szegmens meghatározásakor a következő tényezőket kell figyelembe venni:

- a) a gazdasági és politikai feltételek hasonlósága;
- b) a különböző földrajzi területeken folytatott tevékenységek közötti kapcsolatok;
- c) a tevékenységek közelsége;
- d) az egy bizonyos területen folytatott tevékenységekkel kapcsolatos különleges kockázatok;
- e) devizaátváltások ellenőrzésére vonatkozó rendelkezések; és
- f) az alapvető devizakockázatok.

A bemutatandó szegmens az előző fogalmak alapján azonosított olyan üzleti szegmens vagy földrajzi szegmens, amelyre a jelen standard szegmensinformációk közzétételét írja elő.

- 10. Az üzleti és földrajzi szegmensek meghatározásakor figyelembe veendő, a 9. bekezdésben foglalt tényezők nem meghatározott sorrendben kerültek felsorolásra.
- 11. Egy üzleti szegmens nem tartalmaz egymástól jelentősen eltérő kockázattal és hozammal bíró termékeket és szolgáltatásokat. Bár az üzleti szegmens meghatározásánál figyelembe vett egy vagy több tényező vonatkozásában lehetnek különbözőségek, az azonos üzleti szegmensben bemutatott termékeknél és szolgáltatásoknál elvárható, hogy a tényezők többségének vonatkozásában hasonlóak legyenek.
- 12. Hasonlóképpen a földrajzi szegmens nem tartalmaz jelentősen eltérő kockázattal és hozammal bíró gazdasági környezetben folytatott tevékenységeket. Földrajzi szegmens lehet egy ország, két vagy több országból álló csoport, vagy egy országon belüli régió.
- 13. Az elsődleges kockázati források befolyásolják a legtöbb gazdálkodó szervezésének és vezetésének módját. Ezért a jelen standard 27. bekezdése szerint a szegmensek megállapításakor a gazdálkodó szervezeti felépítését és belső beszámolási rendszerét kell alapul venni. A gazdálkodó kockázatait és hozamait befolyásolja mind tevékenységeinek földrajzi elhelyezkedése (az a hely, ahol termékeit előállítja, vagy ahonnan a szolgáltatás nyújtási tevékenységét folytatja), mind piacainak elhelyezkedése (az a hely, ahol termékeit értékesíti vagy ahová szolgáltatásait nyújtja). A fogalom meghatározása lehetővé teszi, hogy a földrajzi szegmenseket az alábbi tényezők közül az egyik alapján határozzák meg:
  - a) a gazdálkodó termelő vagy szolgáltató létesítményeinek és egyéb eszközeinek elhelyezkedése; vagy
  - b) piacainak és vevőinek elhelyezkedése.
- 14. A gazdálkodó szervezeti és belső beszámolási rendszeréből rendszerint kiderül, hogy földrajzi kockázatai elsődlegesen eszközei elhelyezkedéséből (az értékesítéseinek a kiindulási helyéből) vagy vevői elhelyezkedéséből (az értékesítéseinek a rendeltetési helyéből) származnak-e. Ennek megfelelően a gazdálkodó ezt a rendszert veszi figyelembe annak meghatározásakor, hogy földrajzi szegmenseinek alapja eszközeinek az elhelyezkedése vagy a vevőinek az elhelyezkedése legyen-e.

15. Az üzleti vagy földrajzi szegmens összetételének meghatározása bizonyos mértékben megítéléstől függ. Ennek során a gazdálkodó vezetése figyelembe veszi a jelen standardban foglalt szegmensenkénti pénzügyi információk bemutatásának célját, valamint a pénzügyi kimutatásoknak az IASC *Pénzügyi kimutatások elkészítésének és bemutatásának keretelveiben* meghatározott minőségi jellemzőit. Ezen minőségi jellemzők közé tartozik egy gazdálkodó termékeinek és szolgáltatásainak különböző csoportjairól, valamint a gazdálkodó bizonyos földrajzi területeken végzett tevékenységeiről bemutatott pénzügyi információk relevanciája, megbízhatósága és a különböző időszakokra vonatkozó összehasonlíthatósága, valamint az adott információk hasznossága a gazdálkodó egészével kapcsolatos kockázatok és hozamok megítélésére vonatkozóan.

*A szegmensbevétel, -ráfordítás, -eredmény, -eszközök és -kötelezettségek fogalmai*

16. Az alábbi kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

Szegmensbevétel a gazdálkodó eredménykimutatásában szereplő bevétel, amely közvetlenül egy szegmenshez kapcsolódik, valamint a gazdálkodó bevételeinek az a része, amely ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhető, akár a külső vásárlóknak történő értékesítéssel kapcsolatos, akár az ugyanazon gazdálkodó más szegmenseivel kötött ügyletekhez kapcsolódó. A szegmensbevétel nem tartalmazza:

- a) a rendkívüli tételeket;
- b) a kamat- vagy osztalékbevétel, ideértve a többi szegmensnek nyújtott előlegekből vagy kölcsönökből származó kamatokat, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek; vagy
- c) a befektetések eladásából származó nyereségeket vagy adósságok előtörlesztéséből származó nyereségeket, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek.

A szegmensbevétel a gazdálkodó részesedését a tőke módszer szerint elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések eredményéből csak akkor tartalmazza, ha ezek a tételek a konszolidált vagy az egyedi gazdálkodói bevétel részét képezik.

A szegmensbevétel tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a bevételéből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója *standarddal összhangban*.

A szegmensráfordítás az a szegmens működési tevékenységéből származó ráfordítás, amely közvetlenül a szegmenshez kapcsolódik, valamint a ráfordításoknak az a része, amely ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhető, ideértve a külső vásárlóknak történő értékesítéssel kapcsolatos ráfordításokat, és az ugyanazon gazdálkodó más szegmenseivel kötött ügyletekhez kapcsolódó ráfordításokat. A szegmensráfordítás nem tartalmazza:

- a) a rendkívüli tételeket;
- b) a kamatokat, ideértve a többi szegmenstől kapott előlegekkel vagy kölcsönökkel kapcsolatban felmerült kamatokat, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek;
- c) a befektetések eladásából származó veszteségeket vagy az adósságok előtörlesztéséből származó veszteségeket, kivéve ha a szegmens tevékenységei elsődlegesen pénzügyi jellegűek;
- d) a gazdálkodó részesedését a tőke módszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések veszteségeiből;
- e) a nyereségadó-ráfordítást; vagy
- f) az általános adminisztrációs költségeket, a központ költségeit, valamint a gazdálkodói szinten felmerülő azon egyéb költségeket, amelyek a gazdálkodó egészére vonatkoznak. Ugyanakkor a költségek néha a szegmensekre vonatkozóan a gazdálkodó szintjén merülnek fel. Ezek a költségek akkor szegmensráfordítások, ha a szegmens szokásos tevékenységére vonatkoznak, és a szegmenshez ésszerű alapon közvetlenül kapcsolhatók vagy hozzárendelhetők.

A szegmensráfordítás tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a ráfordításaiból, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmens elsősorban pénzügyi jellegű tevékenységeinél a kamatbevétel és a kamatráfordítás csak akkor mutatható ki egy nettó összegként a szegmens szerinti jelentés keretében, ha ezek a tételek a konszolidált vagy a gazdálkodó egyedi pénzügyi kimutatásaiban nettó módon szerepelnek.

A szegmenseredmény a szegmens bevételei, csökkentve a szegmens ráfordításaival. A szegmens eredményét a kisebbségi részesedéssel kapcsolatos helyesbítések előtt határozzák meg.

A szegmenseszközök azok a működési eszközök, amelyeket egy adott szegmens működési tevékenysége során használnak, és amelyek vagy közvetlenül kapcsolódnak a szegmenshez, vagy ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhetők.

Ha a szegmens szegmenseredménye kamat- vagy osztalékbevételt tartalmaz, annak szegmenseszközei tartalmazzák az ezzel kapcsolatos követeléseket, kölcsönöket, befektetéseket vagy egyéb jövedelemtermelő eszközöket.

A szegmenseszközök nem tartalmazzák a nyereségadó-követeléseket.

A szegmenseszközök csak akkor tartalmazzák a tőkemódszer alapján elszámolt befektetéseket, ha az ilyen befektetésekből származó nyereség vagy veszteség a szegmensbevételek között szerepel. A szegmenseszközök tartalmazzák a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a működési eszközeiből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmenseszközök azoknak a kapcsolódó értékvesztéseknek a levonása után kerülnek meghatározásra, amelyeket a gazdálkodó mérlegében közvetlen ellensúlyozó tételként mutatnak ki.

A szegmenskötelezettségek a szegmens működési tevékenységéből származó működési kötelezettségek, amelyek vagy közvetlenül kapcsolódnak a szegmenshez, vagy ésszerű alapon a szegmenshez hozzárendelhetők.

Ha a szegmens szegmenseredménye kamatköltséget tartalmaz, akkor annak szegmenskötelezettségei tartalmazzák az ezzel kapcsolatos kamatozó kötelezettségeket.

A szegmenskötelezettségek tartalmazzák a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a részesedését annak a közös vezetésű vállalkozásnak a kötelezettségeiből, amelynek elszámolása az arányos konszolidáció módszerével történt az IAS 31 alapján.

A szegmenskötelezettségek nem tartalmazzák a nyereségadó-kötelezettségeket.

A szegmens számviteli politika a konszolidált csoport vagy a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására elfogadott számviteli politika, valamint a kifejezetten a szegmens szerinti jelentésre vonatkozó számviteli politika.

17. A szegmensbevétel, a szegmensráfordítás, a szegmenseszközök és a szegmenskötelezettségek meghatározásai tartalmazzák olyan tételek összegeit, amelyek közvetlenül a szegmenshez kapcsolhatók és olyan tételeknek az összegét, amelyek ésszerű alapon a szegmenshez rendelhetők. A gazdálkodó a belső pénzügyi beszámolási rendszerét kiindulópontként tekinti ahhoz, hogy megállapítsa a közvetlenül a szegmenshez kapcsolódó vagy a szegmenshez rendelhető tételeket. Azaz, az a feltételezés, hogy a belső pénzügyi beszámoló céljára a szegmensnek tulajdonított összegek közvetlenül kapcsolhatók vagy ésszerűen a szegmenshez rendelhetők és felhasználhatóak a bemutatandó szegmens szegmensbevételeinek, szegmensráfordításainak, szegmenseszközeinek és szegmenskötelezettségeinek megállapítása céljából.
18. Néhány esetben azonban előfordulhat, hogy a belső pénzügyi kimutatások céljából a bevétel, a költség, az eszköz vagy a kötelezettség szegmenshez történt hozzárendelése a gazdálkodó vezetése számára érthető módon történik, a pénzügyi kimutatások külső felhasználói számára viszont szubjektívnek, önkényesnek vagy nehezen érthetőnek tűnhet. Ez a hozzárendelés nem képez ésszerű alapot a szegmensbevételeknek, a szegmensráfordításnak, a szegmenseszközöknek és a szegmenskötelezettségeknek az ebben a standardban foglalt meghatározása értelmében. Ellenkező esetben a gazdálkodó dönthet úgy is, hogy a bevétel, a költség, az eszköz vagy a kötelezettség néhány tételét nem osztja fel a belső pénzügyi beszámolás céljából akkor sem, ha ennek ésszerű alapja megvan. Az ilyen tétel a szegmensbevételeknek, a szegmensráfordításnak, a szegmenseszközöknek és a szegmenskötelezettségeknek a jelen standardban foglalt fogalom meghatározása alapján felosztásra kerül.

19. A szegmenseszközök 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 szegmensráfordítás egy bizonyos értékcsökkenési vagy amortizációs tételt tartalmaz, a kapcsolódó eszköz a szegmenseszközök között is szerepel. A szegmenseszközök nem tartalmazzák az általános gazdálkodói vagy központi célra használt eszközöket. A szegmenseszközök tartalmazzák a két vagy több szegmens által közösen használt működési eszközöket, ha a felosztásra ésszerű alap létezik. A szegmenseszközök tartalmazzák a közvetlenül a szegmenshez kapcsolódó vagy ésszerű módon a szegmenshez rendelhető goodwill értékét, a szegmensráfordítások pedig tartalmazzák a goodwill kapcsolódó amortizációját.
20. A szegmenskötelezettségek közé tartoznak például a szállítói és az egyéb kötelezettségek, a passzív elhatárolások, a vevőktől kapott előlegek, a termékgaranciára képzett céltartalékok, valamint az áruk és szolgáltatások nyújtásához kapcsolódó egyéb igények. A szegmenskötelezettségek nem tartalmazzák a felvett hiteleket, a pénzügyi lízing tárgyat képező eszközökkel kapcsolatos kötelezettségeket (IAS 17), valamint az egyéb, inkább finanszírozási, mint működési célból felmerült kötelezettségeket. Ha a szegmenseredmény kamatráfordítást is tartalmaz, az ezzel kapcsolatos kamatozó kötelezettség a szegmenskötelezettségek között szerepel. A nem elsődlegesen pénzügyi jellegű tevékenységet folytató szegmens kötelezettségei nem tartalmazzák a felvett kölcsönöket és hasonló kötelezettségeket, mivel a szegmenseredmény inkább működési eredményt, mint a „pénzügyi műveletekkel nettósított” eredményt testesít meg. Ezenkívül, mivel gyakran a gazdálkodói központ keletkezteti a gazdálkodó egészét érintő kötelezettségeket, gyakran nem lehetséges a kamatozó kötelezettséget közvetlenül a szegmenshez kapcsolni vagy ahhoz rendelni.
21. A szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek értékelése tartalmazza a felvásárlásként elszámolt üzleti kombináció során megszerzett gazdálkodó azonosítható szegmens eszközeinek és kötelezettségeinek bekerüléskori könyv szerinti értékeinek korrekcióját még akkor is, ha ezek a korrekciók kizárólag a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítése céljából történnek, és nem rögzítik azokat sem az anyavállalat, sem a leányvállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban. Hasonlóképpen, ha az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket az akvizíciót követően átértékelték az IAS 16 standard megengedett alternatív eljárásával összhangban, a szegmens eszközeinek értéke ezeket az átértékeléseket tükrözi.
22. A többi Nemzetközi Számviteli Standardban is található néhány útmutatás a költségfelosztásra. Az IAS 2 Készletek standard 8–16. bekezdései például útmutatást nyújtanak költségeknek a készletekhez történő hozzákapcsolására és hozzárendelésére; az IAS 11 Beruházási szerződések standard 16–21. bekezdései pedig útmutatóval szolgálnak a költségeknek a szerződésekhez történő hozzákapcsolására és hozzárendelésére. Ez az útmutatás hasznos lehet a költségeknek a szegmenséhez történő hozzákapcsolására és hozzárendelésére.
23. Az IAS 7 Cash-flow-kimutatások standard útmutatóval szolgál ahhoz, hogy a folyószámlahiteleket a pénzeszközök részeként kell-e figyelembe venni vagy kölcsönfelvétalként kell-e bemutatni azokat.
24. A szegmensbevételek, szegmensráfordítások, szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek meghatározása azelőtt történik, hogy a csoporton belüli egyenlegeket és a csoporton belüli tranzakciókat a konszolidációs eljárás részeként kiszűrnék, kivéve ha ezek a csoporton belüli egyenlegek és tranzakciók a csoporton belüli gazdálkodók között egyetlen szegmensben belül történnek.
25. Bár a gazdálkodó egészére vonatkozó pénzügyi kimutatások elkészítése és bemutatása során alkalmazott számviteli politika alapvetően a szegmens számviteli politika is, a szegmensekre vonatkozó számviteli politika ezen felül olyan irányelveket is tartalmaz, amelyek kifejezetten a szegmensek szerinti jelentésre vonatkoznak, mint például a szegmensek azonosítása, a szegmensek közötti átadások árazási módszere, valamint a bevételek és ráfordítások szegmensekhez való hozzárendelésének alapja.

#### A BEMUTATANDÓ SZEGMENSEK MEGHATÁROZÁSA

##### *Elsődleges és másodlagos szegmensjelentési formák*

26. Azt, hogy az elsődleges szegmensjelentési forma alapja az üzleti szegmens vagy a földrajzi szegmens lesz-e, a gazdálkodó kockázatainak és hozamainak a jellege kell, hogy meghatározza. Ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit túlnyomórészt az általa előállított termékek és szolgáltatások különbségei befolyásolják, a szegmensinformációkról szóló jelentés elsődleges formájának az üzleti szegmenseken kell alapulnia, a földrajzi szempontból adott információkat másodlagos információként közölve. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit elsődlegesen az a tény befolyásolja, hogy különböző országokban vagy más földrajzi területeken működik, a szegmensinformációkról szóló jelentés elsődleges formájának a földrajzi szegmenseken kell alapulnia, az adott termék- és szolgáltatáscsoportokra vonatkozó szegmensinformációt másodlagos információként közölve.

27. A gazdálkodó belső szervezeti és vezetési szerkezetének, valamint az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató számára készülő belső pénzügyi jelentési rendszerének kell normál esetben alapul szolgálnia a kockázatok elsődleges forrásai és jellege, valamint a gazdálkodóra jellemző különböző megtérülési ráták meghatározásához, és így annak meghatározásához, melyik jelentési forma elsődleges, és melyik másodlagos, az alábbi a) és b) albekezdésekben foglaltak kivételével:
- a) ha egy gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit jelentősen befolyásolják mind az általa előállított termékek és szolgáltatások különbözőségei, mind az azon a földrajzi területen lévő különbségek, ahol működik – amint ezt a gazdálkodó vezetésének módja, valamint az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató felé történő belső jelentés „mátrixmegközelítése” igazolja – a gazdálkodónak üzleti szegmenseket kell alkalmaznia elsődleges szegmensjelentési formaként és földrajzi szegmenseket másodlagos szegmensjelentési formaként; és
  - b) ha a gazdálkodó belső szervezeti és vezetési szerkezete, valamint az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató felé történő belső pénzügyi jelentési rendszere nem bizonyos termékeken vagy szolgáltatásokon vagy kapcsolódó termékek/szolgáltatások csoportjain, és nem is a földrajzi elhelyezkedésen alapul, a gazdálkodó igazgatóinak és vezetésének kell meghatározniuk, hogy a gazdálkodó kockázatai és hozamai jobban kapcsolódnak-e az általa előállított termékekhez és szolgáltatásokhoz vagy azokhoz a földrajzi területekhez, amelyeken működik, és – ez alapján kell választani – vagy az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket a gazdálkodó elsődleges szegmensjelentésének, a másikat pedig a másodlagos szegmensjelentésének.
28. A legtöbb gazdálkodónál a kockázatok és hozamok meghatározzák, hogyan szervezik vagy vezetik a gazdálkodást. A gazdálkodó szervezeti és vezetési szerkezete és belső pénzügyi beszámolási rendszere szolgáltatja rendszerint a legjobb bizonyítékot a gazdálkodó szegmensjelentései céljára a gazdálkodó elsődleges kockázati és megtérülési forrásainak a megállapításához. Ezért ritka esetek kivételével a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban ugyanazon az alapon fogja bemutatni a szegmensinformációkat, mint a belső, a felső vezetés részére készített jelentéseiben. A kockázatok és megtérülések elsődleges forrásai határozzák meg az elsődleges szegmensjelentési formát. A kockázatok és megtérülések másodlagos forrásai határozzák meg a másodlagos szegmensjelentési formát.
29. A „mátrixprezentáció” – ahol elsődleges szegmensjelentésként mutatja be a gazdálkodó mind az üzleti szegmenseken, mind pedig a földrajzi szegmenseken alapuló információkat az összes szegmensinformáció közlésével – gyakran hasznos információt nyújt, ha a gazdálkodó kockázatait és megtérülési rátáit jelentősen befolyásolják mind az általa előállított termékek és szolgáltatások különbözőségei, mind annak a földrajzi területnek a különbségei, amelyen működik. A jelen standard nem írja elő, de nem is tiltja meg a „mátrixprezentációt”.
30. Néhány esetben előfordulhat, hogy a gazdálkodó szervezete és belső jelentési rendszere olyan szempontok szerint fejlődött, amelyek nem kapcsolódtak sem az általa előállított termékek és szolgáltatások típusainak különbözőségeihez, sem azokhoz a földrajzi területekhez, amelyeken működik. A belső jelentések például kizárólag külön jogi személyt jelentő szervezeti egységek alapján szétbontva készülhetnek, aminek eredményeképpen olyan belső szegmensek jönnek létre, amelyek egymástól független termékek és szolgáltatások csoportjaiból tevődnek össze. Ilyen szokatlan esetekben a belső szegmensadatok nem felelnek meg a jelen standard előírásainak. Ennek megfelelően a 27. bekezdés b) pontja előírja a gazdálkodó igazgatói és vezetése számára, hogy határozzák meg, hogy a gazdálkodó kockázatai és hozamai jobban függenek-e a termékektől/szolgáltatásoktól vagy a földrajzi elhelyezkedéstől, és hogy válasszák ki az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket a szegmensjelentések elsődleges alapjául. A cél a gazdálkodónak a többi gazdálkodóval való ésszerű mértékű összehasonlíthatóságának biztosítása, a közzétett információk érthetőbbé tétele, valamint az, hogy a befektetőknek, a hitelezőknek és másoknak a termékkel/szolgáltatással kapcsolatos, továbbá a földrajzi elhelyezkedésből adódó kockázatokkal és hozamokkal összefüggő információkra vonatkozó igényei teljesüljenek.

#### Üzleti és földrajzi szegmensek

31. A külső beszámolási kötelezettség szempontjából a gazdálkodó üzleti és földrajzi szegmenseinek azoknak a szervezeti egységeknek kell lenniük, amelyekre vonatkozóan belső jelentések készülnek az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató részére az egység múltbeli teljesítményének értékelése és az erőforrások jövőbeni elosztásáról szóló döntések elősegítése érdekében, kivéve ha 32. bekezdés másként rendelkezik.



32. Ha a gazdálkodó belső szervezeti és vezetési szerkezete, valamint az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató felé történő belső pénzügyi jelentési rendszere nem bizonyos termékeken vagy szolgáltatásokon vagy kapcsolódó termékek/szolgáltatások csoportjain, és nem is a földrajzi elhelyezkedésen alapul, a 27. b) bekezdés előírja, hogy a gazdálkodó igazgatói és vezetése vagy az üzleti szegmenseket vagy a földrajzi szegmenseket válasszák a gazdálkodó elsődleges szegmensjelentési formájaként a gazdálkodó kockázatainak és megtérüléseinek elsődleges forrására vonatkozó elemzésük alapján, a másikat pedig másodlagos beszámolási formájaként válasszák. Ebben az esetben a gazdálkodó igazgatóinak és vezetésének a külső jelentési kötelezettség szempontjából üzleti szegmenseit és földrajzi szegmenseit inkább a jelen standard 9. bekezdésében foglalt meghatározásokban említett tényezők alapján kell meghatározniuk, mint az igazgatótanács és az ügyvezető igazgató felé történő belső pénzügyi kimutatások rendszere alapján, az alábbiakkal összhangban:
- a) ha az igazgatóknak és a vezetésnek készülő belső jelentési rendszer keretében bemutatott egy vagy több szegmens a 9. bekezdésben foglalt meghatározásokban említett tényezők alapján üzleti szegmensnek vagy földrajzi szegmensnek minősül, a többi pedig nem ilyen, az alábbi b) albekezdés csak azokra a belső szegmensekre alkalmazandó, amelyek nem felelnek meg a 9. bekezdésben foglalt fogalmaknak (azaz a fogalomnak megfelelő belső jelentési szegmensek nem kell tovább szegmentálni);
  - b) azoknál az igazgatóknak és a vezetésnek készülő belső jelentésekben szereplő szegmenseknél, amelyek nem felelnek meg a 9. bekezdésben foglalt meghatározásoknak, a gazdálkodó vezetésének a belső jelentésekben használt szegmensek közül a következő alacsonyabb szintet kell figyelembe vennie, amely az információkat a 9. bekezdésben foglalt meghatározások szerinti termékek és szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból közli; és
  - c) ha ez az alacsonyabb szintű, a belső jelentési rendszerben kimutatott szegmens megfelel az üzleti szegmens vagy a földrajzi szegmens meghatározásának a 9. bekezdésben foglalt tényezők alapján, a 34. és 35. bekezdésben foglalt, a bemutatandó szegmensek meghatározására vonatkozó kritériumokat erre a szegmensre kell alkalmazni.
33. A jelen standard alapján a legtöbb gazdálkodó olyan szervezeti egységként állapítja meg üzleti és földrajzi szegmenseit, amelyekre vonatkozóan információkat jelent az igazgatótanácsnak (különösen a felügyelő bizottság nem vezetési tagjainak, ha vannak ilyenek) és az ügyvezető igazgatónak (a legfőbb működési döntéshozónak, amely néhány esetben lehet több emberből álló csoport is) az egyes egységek múltbeli teljesítményének értékelése és az erőforrások jövőbeni elosztásáról szóló döntések meghozatala elősegítése érdekében. Ha a gazdálkodónak a 32. bekezdést kell alkalmaznia – mivel belső szegmenseit nem a termékek/szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból határozta meg –, akkor a belső szegmentálás következő alacsonyabb szintjét veszi figyelembe, amely az információkról inkább a termékek és szolgáltatások szempontjából vagy földrajzi szempontból számol be ahelyett, hogy csak a külső jelentési kötelezettség miatt hozna létre szegmenseket. Azt a szemléletet, amely a gazdálkodó szervezeti és vezetési szerkezetét, valamint annak belső pénzügyi jelentési rendszerét veszi figyelembe a gazdálkodó üzleti és földrajzi szegmenseinek külső jelentési kötelezettség miatt történő megállapítására néha „vezetési szemlélet”-nek nevezik; azokat a szervezeti alkotórészeket pedig, amelyekre a belső rendszerben nyújtanak információkat, néha „működési szegmensek”-nek hívják.

#### *Bemutatandó szegmensek*

34. A belső jelentési rendszerben szereplő két vagy több, lényegében hasonló üzleti vagy földrajzi szegmens egyetlen üzleti szegmense vagy földrajzi szegmense vonható össze. Két vagy több üzleti vagy földrajzi szegmens csak akkor lényegében hasonló, ha:
- a) hosszú távon hasonló pénzügyi teljesítményt nyújt; és
  - b) a 9. bekezdésben foglalt megfelelő meghatározás szerinti tényezők mindegyikének szempontjából hasonló.
35. Az üzleti vagy földrajzi szegmensek bemutatandó szegmensekként kell meghatározni, ha bevételének többsége külső vevőknek történő értékesítésből származik és:
- a) a külső vevőknek történő értékesítésből és az egyéb szegmensekkel folytatott tranzakciókból származó bevétele az összes szegmens külső és belső tranzakciókból származó összbevételének legalább 10 százalékát teszi ki; vagy

- b) szegmenseredménye – akár nyeresége, akár vesztesége – legalább 10 százalékát teszi ki az összes nyereséges szegmens összevont eredményének vagy az összes veszteséges szegmens összevont eredményének, a kettő közül a nagyobb abszolút összegűt véve alapul; vagy
- c) eszközei az összes szegmenseszközei összértékének legalább 10 százalékát teszi ki.
36. Ha egy belső jelentésekben szereplő szegmens a 35. bekezdésben említett mindegyik küszöbérték alatt marad:
- a) az adott szegmens nagysága ellenére bemutatandó szegmensként jelölhető meg;
- b) ha nagysága ellenére nem jelölik meg bemutatandó szegmensként, az adott szegmenst egy külön bemutatandó szegmensevé össze lehet vonni egy vagy több egyéb olyan hasonló belső jelentési szegmensevel együtt, amely(ek) szintén a 35. bekezdésben foglalt összes küszöbérték alatt van(nak) (két vagy több üzleti vagy földrajzi szegmens akkor számít hasonlóknak, ha a 9. bekezdés megfelelő meghatározásában foglalt tényezők többségére nézve hasonló); és
- c) ha az adott szegmenst elkülönülten vagy összevontan nem mutatják be, azt felosztatlan egyeztető tételként kell szerepeltetni.
37. Ha a bemutatandó szegmenseknek tulajdonítható külső összbevétel az összes konszolidált vagy egyedi gazdálkodói bevétel 75 százalékát nem éri el, további szegmenseket kell bemutatandó szegmensként azonosítani akkor is, ha nem felelnek meg a 35. bekezdésben foglalt 10 százalékos küszöbértéknek, amíg a konszolidált vagy egyedi gazdálkodói bevétel legalább 75 százaléka nem kerül a bemutatandó szegmensekhez.
38. A jelen standardban foglalt 10 százalékos küszöbértékeknek nem céljuk, hogy útmutatásul szolgáljanak a pénzügyi jelentés bármely aspektusa tekintetében a lényegesség meghatározásához, csupán az üzleti és földrajzi bemutatandó szegmensek azonosítását segítik elő.
39. Azáltal, hogy a bemutatandó szegmensek körét leszűkíti azokra, amelyek bevételük többségét külső vevőknek történt értékesítésből nyerik, a jelen standard nem írja elő a vertikálisan integrált tevékenységek különböző szintjeinek elkülönült üzleti szegmensként való azonosítását. Ugyanakkor néhány iparágban a jelenlegi gyakorlat az, hogy bizonyos vertikálisan integrált tevékenységekről külön üzleti szegmensként számolnak be akkor is, ha azok nem generálnak jelentős külső értékesítési bevételt. Például sok nemzetközi olajvállalat a felfelé irányuló (feltárási és kitermelési) tevékenységeiről, valamint a lefelé irányuló (finomítási és marketing) tevékenységeiről külön üzleti szegmensként számol be akkor is, ha a felfelé irányuló termékeinek (a nyersolajnak) a többsége vagy teljessége belsőleg a gazdálkodó finomítási tevékenységeinek kerül átadásra.
40. A jelen standard csak javasolja, de nem írja elő, hogy a vertikálisan integrált tevékenységekről önkéntesen külön szegmensként számoljanak be, a megfelelő, a 75. bekezdésben előírt, a szegmensek közötti átadások árazási alapjára vonatkozó közzétételt is tartalmazó bemutatással kiegészítve.
41. Ha egy gazdálkodó belső jelentési rendszere a vertikálisan integrált tevékenységeket külön szegmensként kezeli, és a gazdálkodó úgy dönt, hogy külső beszámolóiban üzleti szegmensként nem számol be ezekről, a külső bemutatandó üzleti szegmensek meghatározásakor az értékesítő szegmenst a vevő szegmens(ek) közé kell bevonni, kivéve ha erre nincs megfelelő alap, mely esetben az értékesítő szegmens felosztatlan egyeztető tételként szerepelne.
42. Egy olyan szegmenst, amelyet a közvetlenül megelőző időszakban bemutatandó szegmensként azonosítottak, mivel teljesítette a megfelelő 10 százalékos küszöbértékeket, továbbra is bemutatandó szegmensként kell kezelni a tárgyidőszakban annak ellenére, hogy bevétele, eredménye és eszközei már nem haladják meg a 10 százalékos küszöbértékeket, ha a gazdálkodó vezetése úgy ítéli meg, hogy a szegmens továbbra is jelentős.
43. Ha egy szegmenst azért határoznak meg bemutatandó szegmensként a tárgyidőszakban, mert teljesíti a megfelelő 10 százalékos küszöbértékeket, az előző időszakra vonatkozó, összehasonlítási célból bemutatott szegmensadatokat újra meg kell állapítani úgy, hogy az új bemutatandó szegmens külön szegmensként szerepeljen azokban akkor is, ha az adott szegmens az előző időszakban nem elégtette ki a 10 százalékos küszöbértékeket, kivéve ha ez nem kivitelezhető.

## A SZEGMENS SZÁMVITELI POLITIKA

44. A szegmensinformációkat a konszolidált csoport vagy a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak elkészítésére és bemutatására elfogadott számviteli politikával összhangban kell elkészíteni.
45. Feltételezhetőleg a gazdálkodó igazgatói és vezetése által a konszolidált vagy a gazdálkodó szintű pénzügyi kimutatások elkészítése során alkalmazásra kiválasztott számviteli politika az, amelyet az igazgatók és a vezetés a külső jelentési célokra a legmegfelelőbbnek ítélt. Mivel a szegmensinformációk célja, hogy segítsenek a pénzügyi kimutatások felhasználóinak jobban megismerni és tájékozottabban megítélni a gazdálkodó egészét, a jelen standard a szegmensinformációk elkészítése során az igazgatók és a vezetés által választott számviteli politika alkalmazását írja elő. Ez ugyanakkor nem jelenti azt, hogy a konszolidált vagy az egyedi beszámolóra vonatkozó számviteli politikát úgy kell alkalmazni a bemutatandó szegmensekre, mintha a szegmensek külön önálló jelentési egységek lennének. Egy bizonyos számviteli politikának a gazdálkodó egészére történő alkalmazása során készített részletes kalkuláció a szegmensekhez rendelhető, ha ennek ésszerű alapja van. A nyugdíjkalkulációk például gyakran a gazdálkodó egészére készülnek, a gazdálkodó egészére vonatkozó adatok viszont a szegmensekhez rendelhető a szegmensekre vonatkozó fizetési és demográfiai adatok alapján.
46. A jelen standard nem tiltja meg olyan további szegmensinformációk közlését, amelyek nem a konszolidált vagy gazdálkodó szintű pénzügyi kimutatásokra elfogadott számviteli politika alapján készülnek, feltéve hogy a) a szegmenseknek juttatott erőforrásokra és a szegmensek teljesítményének felmérésére vonatkozó döntések elősegítése céljából nyújtják ezen információkat a belső jelentésekben az igazgatók és az ügyvezető igazgató számára, és b) az ezen további információk értékelésének alapját egyértelműen ismertetik.
47. A két vagy több szegmens által közösen használt eszközöket akkor – és csakis akkor – kell a szegmenshez rendelni, ha a kapcsolódó bevételeket és ráfordításokat szintén ezekhez a szegmensekhez rendelik.
48. Az eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás tételek szegmensekhez történő rendelésének módja olyan tényezőktől függ, mint az ilyen tételek jellege, a szegmens által folytatott tevékenységek, valamint az adott szegmens relatív önállósága. Nem lehetséges vagy nem megfelelő a felosztáshoz egyetlen olyan alapot meghatározni, amelyet valamennyi gazdálkodónak alkalmaznia kell. Az együttesen két vagy több szegmenshez kapcsolódó eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás tételek felosztását akkor sem célszerű erőltetni, ha az egyetlen felosztási alap önkényes vagy nehezen érthető. Ugyanakkor a szegmensbevételek, szegmensráfordítások, szegmenseszközök és szegmenskötelezettségek fogalmának meghatározásai kölcsönösen összefüggenek, és az ezekből származó felosztásoknak következetesnek kell lenniük. Ezért a közösen használt eszközöket akkor – és csakis akkor – kell a szegmenshez rendelni, ha a kapcsolódó bevételeiket és ráfordításaikat szintén ezekhez a szegmensekhez rendelik. Például egy eszközt akkor – és csakis akkor – mutatnak ki a szegmenseszközök között, ha a kapcsolódó értékcsökkenést vagy amortizációt a szegmenseredmény mérése során levonják.

## KÖZZÉTÉTEL

49. Az 50–67. bekezdés határozza meg a gazdálkodó elsődleges szegmens jelentésére a bemutatandó szegmensekre vonatkozóan előírt közzétételeket. A 68–72. bekezdés határozza meg a gazdálkodó másodlagos szegmens jelentésére a bemutatandó szegmensekre vonatkozóan előírt közzétételeket. A gazdálkodók számára javasolt, hogy az 50–67. bekezdésben meghatározott elsődleges szegmensközzétételek mindegyikét megadják minden egyes másodlagos bemutatandó szegmensre vonatkozóan, bár a 68–72. bekezdés lényegesen kevesebb közzétételt ír elő a másodlagos szegmensjelentésre vonatkozóan. A 74–83. bekezdés számos egyéb szegmensekkel kapcsolatos közzétételi kérdéssel foglalkozik. A B. melléklet szemlélteti ezen közzétételi előírások alkalmazását.

*Elsődleges jelentésforma*

50. Az 51–67. bekezdésben foglalt közzétételi követelményeket minden egyes, a gazdálkodó elsődleges jelentési formáján alapuló bemutatandó szegmensre vonatkozóan alkalmazni kell.

51. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmensbevételt. A külső vevőknek történő értékesítésből és a többi szegmenssel folytatott tranzakciókból származó szegmensbevételeket elkülönítetten kell kimutatni.
52. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseredményt.
53. Ha egy gazdálkodó a szegmens nettó nyereségét vagy veszteségét, vagy a szegmens nyereségességének a szegmenseredménytől eltérő egyéb értékét önkényes felosztás nélkül ki tudja számítani, javasolt az ilyen összeg(ek)nek a szegmenseredményen túl történő szerepeltetése, a megfelelő bemutatással együtt. Ha ezt az összeget nem a konszolidált vagy a gazdálkodó szintű pénzügyi kimutatásokra elfogadott számviteli politika alapján számítják ki, a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban egyértelműen bemutatásra kerül a számítás alapja.
54. A szegmens teljesítményének mérésére alkalmas, az eredménykimutatásban a szegmenseredmény felett szereplő tétel például a bruttó árrés. A szegmens teljesítményének mérésére alkalmas, az eredménykimutatásban a szegmenseredmény alatt szereplő tételek például a szokásos vállalkozási nyereség vagy veszteség (adózás előtti vagy adózott) és a nettó nyereség vagy veszteség.
55. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseszközök könyv szerinti összértékét.
56. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenskötelezettségeket.
57. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a tárgydőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt felhasználandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésével kapcsolatos összes ráfordítást. Bár erre néhány esetben tőke növekményként vagy tőke kiadásként hivatkozhatnak, az ezen alapelv által megkívánt értékelésnek elhatárolás alapúnak, nem pedig pénzforgalmi alapúnak kell lennie.
58. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmenseredményben a szegmenseszközök értékcsökkenésére és amortizációjára elszámolt költség teljes összegét.
59. A gazdálkodó számára javasolt, de nem előírás a szegmensbevételek és a szegmensráfordítások azon tételeinek jellegét és összegét közzétenni, amelyek nagysága, jellege és gyakorisága olyan, hogy azok közzététele szükséges valamennyi bemutatandó szegmens tárgydőszaki teljesítményének a magyarázatához.
60. Az IAS 8 előírja, hogy „ha a szokásos tevékenységből származó eredményen belüli bevétel és költség tételek nagysága, jellege vagy gyakorisága olyan, hogy azok közzététele a gazdálkodónak az adott időszakra vonatkozó teljesítményének megértéséhez szükséges, akkor az ilyen tételek jellegét és összegét elkülönítve kell közzétenni”. Az IAS 8 számos példát ad, ideértve a készletek és az ingatlanok, gépek és berendezések leírásait, az átszervezésekre képzett céltartalékokat, az ingatlanok, gépek és berendezések és hosszú lejáratú befektetések elidegenítéseit, a megszűnt tevékenységeket, a perek rendezéseit, valamint a céltartalékok feloldását. Az 59. bekezdésnek nem célja az ilyen bevételi vagy ráfordítási tételek besorolásának megváltoztatása szokásos tételről (az IAS 8 szerint definiált) rendkívüli tételre vagy az ilyen tételek értékelésének megváltoztatása. Az ezen bekezdésben javasolt közzététel ugyanakkor az ilyen tételek jelentőségének közzétételi célból történő megállapításának szintjét a gazdálkodói szintről a szegmens szintjére változtatja.
61. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a szegmensráfordítások között szereplő, és ezért a szegmenseredmény megállapításakor levont jelentős nem készpénzjellegű ráfordítások teljes összegét az értékcsökkenés és amortizáció kivételével, amelyekre az 58. bekezdés ír elő külön közzétételi követelményeket.
62. Az IAS 7 előírja, hogy a gazdálkodó olyan cash-flow-kimutatást készítsen el, amely külön mutatja be a működési, a befektetési és a finanszírozási tevékenységekből származó cash-flow-tételeket. Az IAS 7 megállapítja, hogy a cash-flow-információnak a minden egyes bemutatandó üzleti és földrajzi szegmensre vonatkozó közzététele releváns a gazdálkodó egészének pénzügyi helyzete, likviditása és pénzáramlásainak megértése szempontjából. Az IAS 7 javasolja az ilyen információ közzétételét. A jelen standard szintén javasolja az IAS 7 standardban javasolt, a szegmensekre vonatkozó cash-flow-információk közzétételét. Ezen kívül javasolja a szegmensbevételek között szereplő, és ezért a szegmenseredmény megállapításakor beszámított jelentős nem készpénz jellegű bevételek közzétételét.

63. Annak a gazdálkodónak, amely az IAS 7-ben javasolt módon, szegmensekre vonatkozó cash-flow-közzétételeket ad meg, nem kell az 58. bekezdés szerint közzétennie az értékcsökkenési és amortizációs ráfordításokat, vagy a 61. bekezdés szerint a nem készpénz jellegű költségeket.
64. A gazdálkodónak minden egyes bemutatandó szegmensre közzé kell tennie a gazdálkodónak a tőke módszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások vagy egyéb befektetések nettó eredményéből való részesedésének teljes összegét, ha ezen társult vállalkozások valamennyi tevékenysége lényegében az adott szegmenshez tartozó.
65. Bár az előző bekezdés alapján egyetlen összesített összeget kell közzétenni, a tőke módszerrel elszámolt minden egyes társult vállalkozás, közös vállalkozás vagy egyéb tőke módszerrel bevont befektetés esetén egyedileg történik annak meghatározása, hogy lényegében minden tevékenységük egy szegmensbe esik-e.
66. Ha a gazdálkodónak a tőke módszerrel elszámolt társult vállalkozások, közös vállalkozások és egyéb befektetések nettó eredményéből való teljes részesedését bemutatandó szegmensenként közzéteszik, az ezekben a társult vállalkozásokba és közös vállalkozásokba történő összes befektetést szintén közzé kell tenni bemutatandó szegmensenként.
67. A gazdálkodónak be kell mutatnia a bemutatandó szegmensekre közzétett információk és a konszolidált vagy gazdálkodó szintű pénzügyi kimutatásokban foglalt összesített információk levezetését. A levezetés bemutatásakor a szegmensbevételt a gazdálkodó külső vevőktől származó bevételével (ideértve a szegmensbevételek között nem szereplő, külső vevőktől származó gazdálkodói bevételek összegének közzétételét); a szegmenseredményt a gazdálkodó működési nyereségének vagy veszteségének összehasonlítható összegével, valamint a gazdálkodó nettó nyereségével vagy veszteségével; a szegmenseszközöket a gazdálkodó eszközeivel; a szegmenskötelezettségeket pedig a gazdálkodó kötelezettségeivel kell egyeztetni.

#### Másodlagos szegmensinformációk

68. Az 50–67. bekezdés meghatározza a gazdálkodó elsődleges szegmensek szerinti jelentése esetében a bemutatandó szegmensekre alkalmazandó közzétételi követelményeket. A 69–72. bekezdés határozza meg a gazdálkodó másodlagos szegmensek szerinti jelentése esetében a bemutatandó szegmensekre alkalmazandó közzétételi követelményeket az alábbiak szerint:
  - a) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési formája az üzleti szegmens, a szükséges másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 69. bekezdés határozza meg;
  - b) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési formája az eszközök elhelyezkedésén alapuló földrajzi szegmens (az a hely, ahol a gazdálkodó termékeit előállítja, vagy ahonnan a szolgáltatás nyújtási tevékenységét folytatja), a szükséges másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 70. és a 71. bekezdés határozza meg;
  - c) ha a gazdálkodó elsődleges jelentési alapja a vevők elhelyezkedésén alapuló földrajzi szegmens (az a hely, ahol termékeit értékesíti vagy ahová szolgáltatásait nyújtja), az előírt másodlagos forma szerinti közzétételi követelményeket a 70. és a 72. bekezdés határozza meg.
69. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére az üzleti szegmens, az alábbi adatokat is közölnie kell:
  - a) a külső vevőktől származó szegmensbevételt földrajzi területenként a vevők földrajzi elhelyezkedése szerint, minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő eladásból származó bevétele az összes külső vevőtől származó értékesítési összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki;
  - b) a szegmenseszközök könyv szerinti összértékét az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek szegmenseszközei az összes földrajzi szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki; és

- c) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használt szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint, minden olyan földrajzi szegmensre, amelynek szegmenseszközei az összes földrajzi szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki.
70. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens (akár az eszközök, akár a vevők elhelyezkedése alapján), az alábbi szegmensinformációkat is be kell mutatnia minden egyes olyan üzleti szegmensre vonatkozóan, amelynek a külső vevőknek történő eladásból származó bevétele az összes külső vevőtől származó értékesítési összbevétel legalább 10 százalékát, vagy amelynek szegmenseszközei az összes üzleti szegmens összes eszközének legalább 10 százalékát teszik ki:
- a) külső vevőktől származó szegmensbevétel;
- b) a szegmenseszközök könyv szerinti összértéke; és
- c) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás.
71. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens, amelynek alapja az eszközök elhelyezkedése, és ha a vevők elhelyezkedése eltér eszközeinek elhelyezkedésétől, a gazdálkodónak be kell mutatnia a külső vevőknek történő értékesítésből származó bevételét is minden egyes olyan vevőbázisú földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő értékesítésből származó összbevétele az összes külső vevőnek történő értékesítésből származó összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki.
72. Ha a gazdálkodó elsődleges formája a szegmensinformációk jelentésére a földrajzi szegmens, amelynek alapja a vevők elhelyezkedése, és ha a gazdálkodó eszközei nem ugyanazokon a földrajzi területeken helyezkednek el, mint vevői, a gazdálkodónak az alábbi szegmensinformációkat is meg kell adnia minden egyes olyan eszközalapú földrajzi szegmensre, amelynek külső vevőknek történő értékesítésből származó bevétele vagy szegmenseszközei értéke a kapcsolódó konszolidált vagy gazdálkodósintű összértékek legalább 10 százalékát teszik ki:
- a) a szegmenseszközök könyv szerinti összértéke az eszközök földrajzi elhelyezkedése szerint; és
- b) a tárgyidőszak alatt felmerült, a várhatóan egynél több időszak alatt használandó szegmenseszközök (ingatlanok, gépek és berendezések és immateriális javak) beszerzésére fordított összes ráfordítás az eszközök elhelyezkedése szerint.

#### *Szemléltető szegmensközzétételek*

73. A jelen standardhoz csatolt B. függelék szemlélteti a jelen standardban előírt, az elsődleges és másodlagos szegmens szerinti jelentéseknél alkalmazandó közzétételeket.

#### *Egyéb közzétételi kérdések*

74. Ha az üzleti vagy földrajzi szegmens, amelyre vonatkozóan az igazgatók és az ügyvezető igazgató a belső jelentésekben információt kapnak, nem minősül bemutatandó szegmensnek, mivel bevételeinek többsége a többi szegmensnek történő értékesítéséből származik, viszont ennek ellenére külső vevőknek történő értékesítésből származó bevétele a külső vevőknek történő értékesítésből származó összbevétel legalább 10 százalékát teszi ki, a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt, továbbá a) a külső vevőknek történő értékesítésből és b) az egyéb szegmensnek történő belső értékesítésből származó bevétel összegeit.
75. A többi szegmenssel folytatott tranzakciókból származó szegmensbevételek értékelésekor és bemutatásakor a szegmens közötti átadásokat azon az alapon kell értékelni, amelyet a gazdálkodó az ezen átadások árazására ténylegesen használt. A szegmens közötti átadások árazásának alapját és annak bármilyen változását a pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni.

76. Közzé kell tenni a szegmensek szerinti jelentésre elfogadott számviteli politika azon változásait, amelyek jelentősen befolyásolják a szegmensinformációkat, és az összehasonlítási célból bemutatott előző időszaki szegmensinformációkat újra meg kell állapítani, kivéve ha ez nem kivitelezhető. Ezen közzétételnek tartalmaznia kell a változás jellegének leírását, a változás okait, azt a tényt, hogy az összehasonlító információkat újra megállapították vagy azt, hogy ez nem kivitelezhető, valamint a változás pénzügyi hatását, ha az ésszerűen meghatározható. Ha egy gazdálkodó megváltoztatja szegmensei azonosításának módját, és nem határozza meg újra az előző időszakra vonatkozó szegmensinformációkat az új rendszer alapján, mivel ez nem kivitelezhető, a gazdálkodónak összehasonlítási célból be kell mutatnia a szegmensadatokat mind a régi, mind az új szegmentálási alapra vonatkozóan abban az évben, amelyben szegmensei azonosítását megváltoztatja.
77. A gazdálkodó által alkalmazott számviteli politika változásaival az IAS 8 foglalkozik. Az IAS 8 előírja, hogy a számviteli politikát csak akkor lehet megváltoztatni, ha azt jogszabály vagy a számviteli standardot meghatározó szerv írja elő, vagy ha a változás eredményeképpen a gazdasági események vagy tranzakciók a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban megfelelőbb módon mutathatók be.
78. A gazdálkodó által alkalmazott számviteli politikának a szegmensinformációkat befolyásoló változásai az IAS 8 standarddal összhangban vannak kezelve. Ha egy új Nemzetközi Számviteli Standard másképp nem határozza meg, az IAS 8 előírja, hogy a megváltoztatott számviteli politikát visszamenőlegesen kell alkalmazni, és hogy az előző időszakra vonatkozó információkat újra meg kell állapítani, kivéve ha ez nem kivitelezhető (javasolt eljárás), vagy hogy a változásból származó kumulatív helyesbítést bele kell számítani a gazdálkodónak a tárgyidőszaki nettó nyereségébe vagy veszteségébe (megengedett alternatív eljárás). Ha a javasolt eljárást alkalmazzák, az előző időszaki szegmensinformáció újra megállapításra kerül. Ha a megengedett alternatív eljárást alkalmazzák, a gazdálkodó nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásakor figyelembe vett kumulatív helyesbítés akkor jelenik meg a szegmenseredményben, ha az olyan működési tétel, amely szegmensekhez kapcsolható vagy ésszerű alapon szegmensekhez hozzárendelhető. Az utóbbi esetben az IAS 8 külön közzétételt írhat elő, ha annak nagysága, jellege vagy gyakorisága olyan, hogy a közzététel a gazdálkodónak az adott időszakra vonatkozó teljesítménye megértéséhez lényeges.
79. A számviteli politika néhány változása kifejezetten a szegmensek szerinti jelentésre vonatkozik. Ide tartoznak például a szegmensek azonosításának változásai, valamint a bevételek és ráfordítások szegmensekhez való hozzárendelésében bekövetkezett változások. Az ilyen változásoknak jelentős hatása lehet a bemutatott szegmensinformációkra, ezek azonban nem változtatják meg a gazdálkodóra bemutatott összesített pénzügyi információkat. Annak érdekében, hogy a felhasználók megértsék a változásokat, és fel tudják mérni a tendenciákat, az előző időszakra vonatkozó, a pénzügyi kimutatásokban összehasonlítási célból megadott szegmensinformációkat – ha kivitelezhető – újra meghatározzák úgy, hogy azok az új számviteli politikát tükrözzék.
80. A 75. bekezdés előírja, hogy a szegmensek szerinti jelentési célra a szegmensek közötti átadások azon az alapon kell értékelésre kerüljenek, amelyet a gazdálkodó ténylegesen használt az ilyen átadások árazására. Amennyiben a gazdálkodó megváltoztatja a szegmensek közötti átadások árazására ténylegesen használt módszert, ez nem minősül a számviteli politika olyan megváltoztatásának, amely esetben az előző időszakra vonatkozó szegmensadatokat a 76. bekezdés értelmében újra meg kellene állapítani. A 75. bekezdés azonban előírja ezen változás közzétételét.
81. A gazdálkodónak fel kell tüntetnie a valamennyi üzleti szegmensben foglalt termékek és szolgáltatások típusait, valamint valamennyi – akár elsődleges, akár másodlagos – földrajzi szegmensének összetételét, amennyiben ezt a pénzügyi kimutatásokban vagy a pénzügyi beszámolóban máshol egyébként nem teszi közzé.
82. Az olyan tényezőknek egy üzleti szegmensre gyakorolt hatásának felmérése érdekében, mint a keresleteltolódás, az erőforrások árában vagy egyéb termelési tényezőkben bekövetkező változások, valamint az alternatív termékek és eljárások, ismerni kell az adott szegmens által folytatott tevékenységeket. Hasonlóképpen fontos ismerni a földrajzi szegmens összetételét a gazdasági és politikai környezet változásainak a földrajzi szegmens kockázataira és megtérülési rátáira gyakorolt hatásának felméréséhez.

83. A korábban bemutatott szegmensek, amelyek már nem felelnek meg a mennyiségi küszöbértékeknek, nem kerülnek elkülönítetten bemutatásra. Ezek alatta maradhatnak a küszöbértékeknek például amiatt, hogy csökken a kereslet, vagy megváltozik a vezetési stratégia, vagy amiatt, hogy az adott szegmens tevékenységeinek egy részét eladták vagy más szegmensekkel vonták össze. Annak magyarázata, hogy egy korábban bemutatandó szegmens már miért nem kerül bemutatásra, szintén hasznos lehet a hanyatló piacokkal kapcsolatos várakozásoknak és a gazdálkodói stratégia változásainak a megerősítésében.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

84. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó a jelen standardot alkalmazza az eredeti IAS 14 helyett az 1998. július 1. előtt kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokra, a gazdálkodónak ezt a tényt közzé kell tennie. Ha a pénzügyi kimutatások összehasonlító információkat tartalmaznak a hatálybalépés napját vagy a jelen standard korábbi önkéntes alkalmazását megelőző időszakokra vonatkozóan, az abban foglalt szegmensadatoknak a jelen standard rendelkezéseivel összhangban tett újbóli megállapítása szükséges, kivéve ha ez nem kivitelezhető, mely esetben a gazdálkodónak ezt a tényt kell közzétennie.

### IAS 15 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (1994-BEN ÁTSZERKESZTVE)

#### Árváltozások hatásait bemutató információk

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Bizottság által eredetileg 1981 júniusában jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

#### TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
A testület 1989. októberi közleménye	
Hatókör	108
Magyarázat	108
Árváltozás hatásai	108
Az általános vásárlóerő megközelítés	109
A jelenlegi érték megközelítés	109
Jelenlegi állapot	110
Minimális közzétételek	110
Egyéb közzétételek	111
Hatálybalépés napja	111

#### A TESTÜLET 1989. OKTÓBERI KÖZLEMÉNYE

Az IASC Bizottsága 1989. októberi ülésén jóváhagyta, hogy az IAS 15 Árváltozások hatásait bemutató információk standard kerüljön kiegészítésre a következő közleménnyel:



„Az árváltozások hatásait bemutató információk közzétételéről az IAS 15 kibocsátásakor feltételezett nemzetközi konszenzust nem sikerült elérni. Ennek eredményeként a IASC Bizottsága úgy határozott, hogy a gazdálkodók nem kötelesek közzétenni a IAS 15-ben előírt információkat annak érdekében, hogy pénzügyi kimutatásaik megfeleljenek a Nemzetközi Számviteli Standardoknak. Mindazonáltal a Bizottság ösztönzi a gazdálkodókat, hogy mutassanak be ilyen információkat és ösztönzi azokat, akik így tesznek, hogy tegyék közzé az IAS 15-ben előírt tételeket”.

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

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni az árváltozásokra a gazdálkodó működési eredményének és pénzügyi helyzetének meghatározására alkalmazott értékelésekre való hatásainak bemutatására.
2. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 6 Az árváltozások számviteli hatásai standardot.
3. A jelen standard azokra a gazdálkodókra vonatkozik, amelyek jövedelmének, nyereségének, eszközeinek vagy alkalmazottainak szintje lényeges abban a gazdasági környezetben, amelyben működnek. Amennyiben mind anyavállalati, mind pedig konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálásra kerülnek, a jelen standardban előírt információkat csupán a konszolidált információra kell bemutatni.
4. A jelen standardban előírt tájékoztatást nem kell megadni az anyavállalat székhelyének országában működő leányvállalatról, amennyiben a konszolidált információt ezen az alapon az anyavállalat bemutatja. A nem az anyavállalat székhelyének országában működő leányvállalatokra vonatkozóan a jelen standard által előírt tájékoztatást abban az esetben kell megadni, ha a szóban forgó országban elfogadott gyakorlat, hogy a gazdaságilag jelentős gazdálkodók ilyen tájékoztatást nyújtanak.
5. Az egyéb gazdasági szervezetek számára is javasolt az árváltozások hatásaira vonatkozó információk bemutatása az informatívabb pénzügyi beszámolás érdekében.

## MAGYARÁZAT

6. Az árak idővel változnak különböző egyedi vagy általános gazdasági és társadalmi tényezők hatására. Olyan egyedi tényezők, mint a kereslet és a kínálat változásai vagy a technológiai változások egyes árakat jelentősen és egymástól függetlenül megnövelhetnek vagy csökkenthetnek. Ezen túlmenően általános tényezők is okozhatnak változásokat az általános árszínvonalban és ezáltal a pénz általános vásárlóerejében.
7. A legtöbb országban a gazdálkodók pénzügyi kimutatásaikat az eredeti bekerülési érték alapú számvitel alapján készítik el, az általános árszínvonal változásainak vagy a tulajdonukban lévő egyes eszközök árának változásainak figyelembevétele nélkül, kivéve azt a mértéket, amilyen mértékben az ingatlanok, gépek és berendezések ártértékelésre kerülnek, vagy a készletek vagy egyéb forgóeszközök a nettó realizálható értékre leértékelésre kerülnek. A jelen standard által előírt tájékoztatásnak az a célja, hogy megismertesse a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak felhasználóit az árváltozásoknak a működési eredményre gyakorolt hatásaival. Mindazonáltal a pénzügyi kimutatások, akár az eredeti bekerülési érték szerinti módszerrel, akár az árváltozások hatásait figyelembe vevő módszerrel készültek, nem azt a célt szolgálják, hogy közvetlenül megmutassák a gazdálkodó egészének értékét.

## ÁRVÁLTOZÁS HATÁSAI

8. A jelen standard hatálya alá tartozó gazdálkodók kötelesek olyan információkat bemutatni, amelyek közlése érdekében a 21–23. pontban meghatározott tételeket az árváltozások hatásait tükröző számviteli módszer alkalmazásával.

9. Az árváltozások hatásainak bemutatását célzó pénzügyi tájékoztatás sokféle módon készülhet. Az egyik mód a pénzügyi információkat az általános vásárlóerő alapján mutatja be. Egy másik mód a jelenlegi értéket mutatja be a bekerülési érték helyett, elszámolva egyes eszközök árainak változásait. Egy harmadik mód a két előzőt kombinálja.
10. Ezen megoldások hátterében a jövedelem meghatározásának két alapvető megközelítése van. Az egyik a gazdálkodó saját tőkéje vásárlóerejének fenntartása után fennmaradó jövedelmet mutatja ki. A másik a gazdálkodó működőképességének fenntartása után fennmaradó jövedelmet mutatja ki, és vagy tartalmaz, vagy nem tartalmaz egy általános árszínvonal-kiigazítást.

#### *Az általános vásárlóerő megközelítés*

11. Az általános vásárlóerő megközelítés a pénzügyi kimutatások néhány, vagy valamennyi tételének az általános árszínvonal változásának figyelembevételével történő újramegállapítását jelenti. Az ezzel kapcsolatos ajánlások hangsúlyozzák, hogy az általános vásárlóerő alapján történő újra megállapítás megváltoztatja a számbavételi egységet, de nem változtatja meg a mögöttes értékelési alapot. Ennél a módszernél – megfelelő mutatószám (index) segítségével – a jövedelem rendszerint tükrözi az árszínvonal változásainak az értékcsökkenésre, az értékesítési költségekre és a nettó monetáris tételekre gyakorolt hatásait, és a gazdálkodó saját tőkéje általános vásárlóerejének fenntartása után fennmaradó jövedelmet mutatja ki.

#### *A jelenlegi érték megközelítés*

12. A jelenlegi érték megközelítés számos különböző módszerben megtalálható. Ezek általában a pótlási értéket alkalmazzák elsődleges értékelési alapként. Ha azonban a pótlási költség mind a nettó realizálható értéknél, mind a jelenértéknél magasabb, akkor rendszerint a nettó realizálható érték vagy a jelenérték közül a magasabbat használják az értékelés alapjául.
13. Egy adott eszköz pótlási értékét rendszerint egy hasonló – új vagy használt – eszköz, vagy egy azonos értékű termelőkapacitás vagy szolgáltatási potenciál jelenlegi beszerzési költségéből vezetik le. A nettó realizálható érték rendszerint az adott eszköz jelenlegi nettó eladási árát testesíti meg. A jelenérték az eszközből a jövőben nyerhető nettó bevételek aktuális becslése, megfelelően diszkontálva.
14. Egyes tételek jelenlegi értékének meghatározási eszközeül gyakran egyedi árindexeket alkalmaznak, különösen abban az esetben, ha az adott tételkel a közelmúltban nem történt tranzakció, árjegyzék nem áll rendelkezésre, vagy nincs mód árjegyzék alkalmazására.
15. A jelenlegi érték módszerek általában a gazdálkodóra jellemző árváltozásoknak az értékcsökkenésre és az értékesítési költségekre gyakorolt hatásainak elszámolását követelik meg. A legtöbb ilyen módszer bizonyos formában módosításokat is megkövetel, amelyek általában az árváltozások és a gazdálkodó finanszírozása közötti kölcsönhatást számolják el. Ahogy ezt a 16–18. bekezdés kifejti, ennek a kiigazításnak a formájáról a vélemények különböznek.
16. Egyes jelenlegi érték módszerek az árváltozásoknak valamennyi nettó monetáris tételre – köztük a hosszú lejáratú kötelezettségekre – gyakorolt hatásait tükröző módosítást kívánnak meg, amely veszteséget okoz nettó monetáris eszközök esetén, és nyereséget nettó monetáris kötelezettségek esetén, ha az árak emelkednek, és viszont. Más módszerek ezt a módosítást a gazdálkodó működő tőkéjének alkotórészét kitevő monetáris eszközökre és monetáris kötelezettségekre korlátozzák. Mindkét fajta módosítás elismeri, hogy a gazdálkodó működőképességének nem csupán a nem monetáris eszközök, hanem a monetáris tételek is fontos elemei. A fent leírt jelenlegi érték módszerek jellemző tulajdonsága, hogy a gazdálkodó működőképességének fenntartásán felüli jövedelmet mutatják ki.
17. Egy másik vélemény szerint az eredménykimutatásban nem szükséges elszámolni az eszközök járulékos pótlási költségét, amennyiben azokat hitelből finanszírozzák. Az ezen a szemléleten alapuló módszerek azt a jövedelmet mutatják ki, amely a gazdálkodónál a működőképességnek a részvényesek által finanszírozott részének fenntartása felett keletkezett. Ezt például úgy érhetik el, hogy az értékcsökkenésre, az értékesítési költségekre és – ahol a módszer megkívánja – a monetáris működőtőkére vonatkozó módosítás teljes összegét csökkentik abban az arányban, ahogy a hitelezésből történő finanszírozás aránylik a hitelállomány és a saját tőke összegéhez.

18. Egyes jelenlegi érték módszerek általános árszínvonalindexet alkalmaznak a saját tőke összegére. Ez kifejezi, hogy az általános vásárlóerő szempontjából milyen mértékben őrizték meg a gazdálkodó saját tőkéjének értékét, amikor az eszközök pótlási költségének emelkedése az időszakban kisebb mértékű, mint a saját tőke vásárlóerejének csökkenése ugyanabban az időszakban. Ezt a számítást néha csak azért végzik el, hogy össze lehessen hasonlítani az általános vásárlóerő alapján és a jelenlegi értékek alapján figyelembe vett nettó eszközértéket. Egyéb módszerek, amelyek a gazdálkodó saját tőkéje általános vásárlóerejének fenntartása utáni jövedelmet mutatják ki, a kétféle nettó eszközérték közti differenciát a részvényeseknek jutó nyereségként vagy veszteségként kezelik.

#### *Jelenlegi állapot*

19. Jóllehet az elsődleges vagy a kiegészítő pénzügyi kimutatások néha tartalmaznak olyan tájékoztatást, amely a fent leírt különböző módszerek alkalmazásával figyelembe veszi az árváltozásokat, ebben a kérdésben még nincs nemzetközi konszenzus. Következésképpen a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság úgy véli, hogy további tapasztalatszerzésre van szükség, mielőtt mérlegelhetné, hogy megkövetelje a gazdálkodóktól, hogy az elsődleges pénzügyi kimutatásaikban átfogó és egységes rendszert alkalmazzanak az árváltozások hatásainak kimutatására. Addig is elősegítené az előlépést ezen a téren, ha azok a gazdálkodók, amelyek elsődleges pénzügyi kimutatásaikat az eredeti bekerülési érték alapján készítik el, kiegészítő tájékoztatást is adnának az árváltozások hatásairól.
20. Számos javaslat született arra vonatkozólag, hogy milyen tételek szerepeljenek az ilyen tájékoztatásokban, kezdve néhány eredménykimutatás-tételtől egészen az átfogó, részletes, az eredménykimutatáshoz és a mérleghez kapcsolódó közzétételekig. Kívánatos lenne, ha nemzetközi szinten meg lenne határozva azoknak a tételeknek a minimuma, amelyeket a tájékoztatásnak tartalmaznia kell.

#### MINIMÁLIS KÖZZÉTÉTELEK

21. A következő tételek bemutatása szükséges:
- a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenés módosításának összege vagy módosított összege;
  - b) az értékesítési költségek módosításának összege vagy módosított összege;
  - c) a monetáris mérlegtételekkel kapcsolatos módosítások, a hitelfelvétel vagy a tőkerészesedések hatásai, ha az alkalmazott számviteli módszer szerint történő jövedelemmeghatározás során ilyen módosításokat figyelembe vettek; és
  - d) az a), a b) és, ha helyénvaló, a c) pontban leírt módosításoknak, valamint minden egyéb, az árváltozás hatásait tükröző, az alkalmazott számviteli módszer keretében kimutatott tételeknek az eredményre gyakorolt összehatása.
22. A jelenlegi érték módszer alkalmazása esetén az ingatlanok, gépek, berendezések és a készletek jelenlegi értékét meg kell adni.
23. A gazdálkodóknak ismertetniük kell, hogy milyen módszereket alkalmaznak a 21. és a 22. pontban megkövetelt információk kiszámítására, beleértve az alkalmazott indexek jellegét is.
24. A 21–23. pontban megkövetelt tájékoztatást kiegészítésként kell megadni, hacsak az már nem szerepel az elsődleges pénzügyi kimutatásokban.
25. A legtöbb országban az ilyen tájékoztatás az elsődleges pénzügyi kimutatások kiegészítése, de azoknak nem része. A jelen standard nem vonatkozik a gazdálkodó által az elsődleges pénzügyi kimutatások elkészítéséhez alkalmazandó számviteli és beszámolási politikákra, kivéve ha ezek a pénzügyi kimutatások már eleve az árváltozások hatásainak figyelembevételével készülnek.

## EGYÉB KÖZZÉTÉTELEK

26. A gazdálkodók számára javasolt, hogy mutassanak be további közzétételeket, és különösen az információk a gazdálkodó működésének körülményei közötti jelentőségének elemzését. Rendszerint hasznos minden, az adó céltartalékokban vagy az adóegyenlegekben történt módosítás bemutatása.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

27. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 6 Az árváltozások számviteli hatásai standardot, és az 1983. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 16 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1998-BAN)**

**Ingatlanok, gépek és berendezések**

Az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések elszámolása standardot 1982 márciusában hagyták jóvá.

1993 decemberében az IAS 16 módosításra került a Pénzügyi kimutatások összehasonlíthatósága és fejlesztése elnevezésű projekt részeként. Ekkor kapta az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések címet (az (1993-ban módosított) IAS 16).

1997 júliusában, amikor az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard jóváhagyásra került, az (1993-ban módosított) IAS 16 standard 66 e) bekezdése (ez jelenleg e standard 60 e) bekezdése) módosításra került.

1998 áprilisában és júliusában az (1993-ban módosított) IAS 16 standard különböző bekezdései módosításra kerültek, hogy az IAS 22 Üzleti kombinációk, az IAS 36 Eszközök értékvesztése és az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardokkal való összhang biztosítva legyen. A módosított standard (az (1998-ban módosított) IAS 16) az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében vált hatályossá.

2000 áprilisában a 4. bekezdést módosította az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard. Az IAS 40 a 2000. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében vált hatályossá.

2001. január 1-jén a 2. bekezdést módosította az IAS 41 Mezőgazdaság standard. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében vált hatályossá.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 16-hoz:

- SIC-14: Ingatlanok, gépek és berendezések – tételek értékvesztésének vagy hiányának kompenzálása.
- SIC-23: Ingatlanok, gépek és berendezések – alapvető karbantartás vagy nagyjavítás költségei.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	112
Hatókör	112
Fogalmak	113
Ingatlanok, gépek és berendezések megjelenítése	113
Az ingatlanok, gépek és berendezések kezdeti értékelése	114
A bekerülési érték összetevői	114

Eszközök cseréje	115
Későbbi ráfordítások	115
A kezdeti megjelenítést követő értékelés	116
Javasolt eljárás	116
Megengedett alternatív eljárás	116
Átértékelések	116
Értékcsökkenés	118
A hasznos élettartam felülvizsgálata	119
Az értékcsökkenési módszer felülvizsgálata	119
A könyv szerinti érték realizálhatósága – értékvesztés miatti veszteségek	119
Használatból való kivonás és elidegenítés	120
Közzététel	120
Hatálybalépés napja	122

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

## CÉL

A jelen standard célja az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelésének előírása. Az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli kezelése során az eszközök kimutatásának időpontja, könyv szerinti értékük meghatározása, valamint a velük kapcsolatban elszámolandó értékcsökkenés az elsődleges kérdések.

E standard előírja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételét akkor kell az eszközök között kimutatni, ha az megfelel a Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvekben foglalt eszköz definíciónak és megjelenítési kritériumoknak.

## HATÓKÖR

1. E standardot kell alkalmazni az ingatlanok, gépek és berendezések számviteli elszámolása során, kivéve ha egy másik Nemzetközi Számviteli Standard ettől eltérő számviteli elszámolást ír elő, vagy enged meg.
2. E standard nem vonatkozik az alábbiakra:
  - a) mezőgazdasági tevékenységekkel kapcsolatos biológiai eszközök (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot); és
  - b) ásványi jogok, ásványok, kőolaj, földgáz és hasonló nem megújuló természeti erőforrások kutatása és kitermelése.

E standard azonban vonatkozik a fenti a) és b) pontban említett tevékenységek vagy eszközök fejlesztésére, vagy fenntartására használt, de az ilyen tevékenységektől vagy eszközöktől elkülöníthető ingatlanokra, gépekre és berendezésekre.

3. A Nemzetközi Számviteli Standardok bizonyos körülmények esetén megengedik, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések kezdeti megjelenítésénél a könyv szerinti érték meghatározására az e standardban leírtól eltérő módszer használatát. Például az (1998-ban módosított) IAS 22 Üzleti kombinációk standard előírja, hogy az üzleti kombináció keretében megszerzett ingatlanokat, gépeket és berendezéseket kezdetben a valós értékükön értékeljék, még akkor is, ha az meghaladja a bekerülési költségüket. Ilyen esetekben azonban az eszközök számviteli elszámolásának valamennyi egyéb szempontját – beleértve az értékcsökkenést is – e standard követelményei határozzák meg.

4. A gazdálkodó a befektetési célú ingatlanokra az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot, nem pedig a jelen standardot alkalmazza. E standardot alkalmazza a gazdálkodó a befektetési célú ingatlanoként történő jövőbeni hasznosításra építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlanokra. Amikor már befejeződött az ingatlan fejlesztése, vagy az építkezés, akkor a gazdálkodó az IAS 40 standardot alkalmazza. Az IAS 40 vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanoként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt.
5. E standard nem foglalkozik egy, az árváltozások hatását tükröző átfogó rendszer alkalmazásának bizonyos szempontjaival (lásd az IAS 15 Az árváltozások hatását tükröző információk és az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standardokat). Az ilyen rendszert alkalmazó gazdálkodók számára előírás, hogy meg kell felelniük az e standardban foglalt valamennyi szempontnak, kivéve azokat, amelyek az ingatlanok, gépek és berendezések kezdeti megjelenítését követő értékelésével foglalkoznak.

#### FOGALMAK

6. E standardban a következő kifejezések az itt meghatározott jelentéssel bírnak:

Az ingatlanok, gépek és berendezések olyan tárgyi eszközök:

- a) amelyeket áruk vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy másoknak történő bérbeadásra, vagy igazgatási célokra tartanak; és
- b) amelyek várhatóan egynél több időszak alatt kerülnek felhasználásra.

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

Az értékcsökkenthető összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

A hasznos élettartam:

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

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

A maradványérték az a nettó összeg, amelyet egy gazdálkodó egy eszközért – annak hasznos élettartama végén – a várható elidegenítési költségek levonása után várhatóan kap.

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

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

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

#### INGATLANOK, GÉPEK ÉS BERENDEZÉSEK MEGJELENÍTÉSE

7. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételét akkor kell az eszközök között kimutatni, ha:
  - a) valószínű, hogy az eszközhöz társuló jövőbeli gazdasági hasznok fognak a gazdálkodóhoz befolyjni; és
  - b) az eszköznek a gazdálkodónál jelentkező bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
8. Az ingatlanok, gépek és berendezések gyakran képezik a gazdálkodó összes eszközének jelentős részét, ezért fontos tényezők a gazdálkodó pénzügyi helyzetének bemutatásában. Továbbá annak meghatározása, hogy egy kiadás egy eszközt vagy egy ráfordítást testesít-e meg, lényeges hatást gyakorolhat a gazdálkodó kimutatott működési eredményeire.

9. Annak meghatározásához, hogy egy tétel a kimutatás első kritériumát kielégíti-e, a gazdálkodónak a jövőbeli gazdasági hasznok befolyásához kapcsolódó bizonyosság szintjét kell felmérnie a kezdeti megjelenítéskor rendelkezésre álló bizonyítékok alapján. Ahhoz, hogy kellő bizonyosság létezzen arra, hogy a jövőbeli gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz, szükséges, hogy a gazdálkodó hozzájusson az eszközökhöz kapcsolódó bevételekhez és vállalja a kapcsolódó kockázatokat. Ilyen bizonyosság rendszerint csak akkor szerezhető, amikor a bevételek és kockázatok már a gazdálkodóhoz kerültek. Ennek megtörténte előtt az eszköz megszerzését célzó ügyletet rendszerint jelentősebb kötbér nélkül törölni lehet és ezért az eszköz nem kerül kimutatásra.
10. A megjelenítés második kritériuma rendszerint könnyen teljesül, mert az eszköz megvásárlását alátámasztó adásvételi ügylet egyben meghatározza az eszköz bekerülési értékét. Saját kivitelezésű eszköz esetében a bekerülési érték megbízható mérését a gazdálkodótól független külső felekkel, az anyagok, munkaerő és a kivitelezési folyamat során felhasznált más erőforrások beszerzésével kapcsolatban lebonyolított ügyletek alapján lehet elvégezni.
11. Annak megállapításakor, hogy mi alkotja az ingatlanok, gépek és berendezések egy elkülönült tételét, mérlegelni kell a fogalmi meghatározásban foglalt kritériumnak az egyes gazdálkodók sajátos körülményeire, vagy típusaira történő alkalmazását. Helyénvaló lehet az egyenként nem jelentős értékű kisebb tételeket (mint például öntőformákat, szerszámokat, prészerszámokat) összevonni és a kritériumot az összegvont értékre alkalmazni. A legtöbb tartalék alkatrész és javítási-karbantartási célú berendezés rendszerint a készletek között kerül kimutatásra és felhasználásakor kerül ráfordításként elszámolásra. A nagyobb értékű tartalék alkatrészek és a készenléti vagy tartalék berendezések azonban ingatlanoknak, gépeknek és berendezéseknek minősülnek, ha a gazdálkodó azokat várhatóan egynél több időszak során fogja használni. Hasonlóképpen, ha az adott tartalék alkatrészt vagy javítási-karbantartási célú berendezést csak az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételével kapcsolatban lehet felhasználni és e használat várhatóan rendszertelen időközönként következik be, akkor az adott eszköz az ingatlanok, gépek és berendezések között kerül elszámolásra, és a kapcsolódó eszköz hasznos élettartamát meg nem haladó időszak során kerül értékcsökkentésre.
12. Bizonyos körülmények esetén célszerű az eszköz teljes költségét alkotórészei között felosztani és minden egyes alkotórészt külön-külön elszámolni. Ilyen helyzet fordulhat elő, amikor az egyes alkotórészek hasznos élettartama nem egyforma, vagy ha eltérő ütemezésben járulnak hozzá a gazdálkodó eredményéhez, és ezért szükségessé teszik egymástól eltérő értékcsökkenési kulcsok és módszerek alkalmazását. Például egy repülőgépet és annak hajtóműmotorjait elkülönült értékcsökkentendő eszközökként kell kezelni, ha hasznos élettartamuk nem egyforma.
13. Ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére üzembiztonsági vagy környezetvédelmi okokból is szükség lehet. Az ilyen ingatlanok, gépek és berendezések beszerzése, még ha közvetlenül nem is növelik bármely meglévő ingatlan, gép és berendezés jövőbeli gazdasági hasznait, szükséges lehet a gazdálkodó számára ahhoz, hogy a többi eszközei jövőbeli gazdasági hasznait megszerezze. Ebben az esetben az ingatlanok, gépek és berendezések ilyen beszerzései akkor felelnek meg az eszközként való kimutatás feltételeinek, ha a gazdálkodó számára a kapcsolódó eszközök révén realizálható gazdasági hasznok megszerzését azt meghaladóan teszik lehetővé, amit ezek beszerzése nélkül szerezhetett volna a gazdálkodó. Az ilyen eszközöket azonban csak olyan mértékig szabad kimutatni, hogy az ilyen eszköz és a hozzá kapcsolódó eszközök így adódó könyv szerinti értéke ne haladja meg az eszköz és a kapcsolódó eszközök teljes megtérülő értékét. Például egy vegyipari üzemben újfajta kémiai kezeléshez kapcsolódó folyamatokat kellhet bevezetni a veszélyes vegyi anyagok gyártására és tárolására vonatkozó környezetvédelmi követelményeknek való megfelelés érdekében; a létesítmény kapcsolódó fejlesztései – a megtérülő érték mértékéig – eszközként kerülnek kimutatásra, mivel nélkülük a gazdálkodó nem tudná legyártani és értékesíteni a kérdéses vegyi anyagokat.

#### AZ INGATLANOK, GÉPEK ÉS BERENDEZÉSEK KEZDETI ÉRTÉKELÉSE

14. Az ingatlanok, gépek és berendezések azon tételét, amely megfelel az eszközként való kimutatás feltételeinek, elsődlegesen annak bekerülési értékén kell értékelni.

#### *A bekerülési érték összetevői*

15. Egy adott ingatlan, gép és berendezés bekerülési értéke az importvámokat és a vissza nem igényelhető forgalmi adókat is magában foglaló vételárból és minden olyan, közvetlenül kapcsolódó költségelemből áll, melyekre az eszközök rendeltetésszerű használatához szükséges, üzemképes állapotba hozásához szükség van; a vételár meghatározásakor le kell vonni minden kereskedelmi engedményt és árengedményt. Példák a közvetlenül kapcsolódó költségelemekre:
- telephely előkészítésének költsége;
  - kezdeti szállítási és anyagmozgatási költségek;

- c) beszerelési költségek;
  - d) szakértői díjak például építészeknek és mérnököknek; és
  - e) az eszközök szétszerelésének és elszállításának, és a helyszín helyreállításának a becsült költsége, olyan mértékig, amennyire az céltartalékként kimutatásra kerül az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard alapján.
16. Amikor az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételére vonatkozó kifizetés a normál hitelfeltételeken túlra halasztva történik, akkor annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték; az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamat ráfordításként kell elszámolni, hacsak nem kerül aktiválásra az IAS 23 Hitelfelvételi költségek standardban foglalt megengedett alternatív eljárásnak megfelelően.
17. Az igazgatási és az egyéb általános költségek nem minősülnek az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értéke részének, hacsak nem hozhatók közvetlen összefüggésbe az eszközök beszerzésével, vagy azok üzemképes állapotba hozásával. Hasonlóképpen, a beindítási és más, a gyártás megkezdését megelőzően felmerülő költségek sem képezik részét egy eszköz bekerülési értékének, hacsak nem az üzemképes állapotba hozáshoz van rájuk szükség. Az eszköz tervezett teljesítményszintjének elérése előtt felmerült kezdeti működési veszteségek ráfordításként kerülnek elszámolásra.
18. A saját kivitelezésű eszközök bekerülési értéke a beszerzett eszközökre vonatkozó elvekkel azonos elvek alapján kerül meghatározásra. Ha egy gazdálkodó a szokásos üzleti tevékenység keretében történő értékesítésre hasonló eszközöket állít elő, akkor az eszközök bekerülési értéke rendszerint azonos az értékesítésre szánt eszközök előállítási költségével (lásd az IAS 2 Készletek standardot). Az ilyen bekerülési értékek meghatározásakor ezért minden, a belső elszámolásból adódó nyereségelem kiszűrésre kerül. Hasonlóképpen, a saját kivitelezésű eszközök előállítása során felmerülő nem szokásos mértékű anyagveszteségek, munkaerő- vagy más termelési költségek nem részei az eszközök bekerülési értékének. Az IAS 23 standard állapítja meg azokat a kritériumokat, melyeknek teljesülniük kell ahhoz, hogy a kamatköltségeket ki lehessen mutatni az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értéke elemeként.
19. A lízingbevevő által pénzügyi lízing keretében tartott eszközök bekerülési értéke az IAS 17 Lízingek standardban leírt elvek alapján kerül meghatározásra.
20. Az ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értékét csökkenteni lehet az eszközökre vonatkozatható állami támogatások összegével, az IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standardban foglaltaknak megfelelően.

#### *Eszközök cseréje*

21. Az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételét be lehet szerezni az ingatlanok, gépek és berendezések nem hasonló tételével, vagy egyéb eszközzel való teljes vagy részbeni csere révén. Az ilyen tétel bekerülési értékét a kapott eszköz valós értékén kell értékelni, ami egyenlő az átadott eszköznek az átadott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek összegével helyesbített valós értékével.
22. Az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételét be lehet szerezni egy hasonló eszközért cserében, amely hasonló üzleti tevékenység során hasonló rendeltetésű és hasonló valós értékkel bír. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tétele eladható egy hasonló eszközben egyidejűleg szerzett tulajdonrészért cserében is. Mivel a nyereségképződési folyamat még egyik esetben sem fejeződött be, ezért egyik esetben sem lehet az ügylettel kapcsolatban nyereséget vagy veszteséget elszámolni. Ehelyett, az újonnan megszerzett eszköz bekerülési értéke a csere keretében átadott eszköz könyv szerinti értéke. A megszerzett eszköz valós értéke ugyanakkor az átadott eszköz értékvesztését támaszthatja alá. Ilyen körülmények között az átadott eszközt le kell írni és a leírással csökkentett összeget kell az újonnan megszerzett eszközhöz rendelni. Hasonló jellegű eszközök cseréi például a repülőgépek, szállodák, szervizállomások és más ingatlanok cseréje. Ha a csereügylet részeként más eszközök – mint például pénzeszközök – is megjelennek, ez azt jelezheti, hogy a kicserélt eszköztételek nem bírnak hasonló értékkel.

#### **KÉSŐBBI RÁFORDÍTÁSOK**

23. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy már kimutatott tételével kapcsolatos későbbi ráfordításokat akkor kell az eszköz könyv szerinti értékéhez hozzáadni, ha valószínű, hogy a már meglévő eszköz eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékű jövőbeli gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodóhoz. Minden más későbbi ráfordítást ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amikor az felmerül.



24. Az ingatlanokkal, gépekkel és berendezésekkel kapcsolatos későbbi ráfordítások csak akkor kerülnek az eszköz könyv szerinti értékét növelő tényezőként kimutatásra, ha az ilyen kiadások az eszköz állapotát az eszköz eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékben javítják. A megnövelt jövőbeli gazdasági hasznokat eredményező felújítások, fejlesztések például:
- egy üzem olyan módosításai, melyek eredményeként növekszik annak hasznos élettartama, beleértve a kapacitása növekedését is;
  - gépi alkatrészek feljavítása, a kibocsátott termékek minőségének lényeges javítása érdekében; és
  - új gyártási folyamatok bevezetése, lehetővé téve a korábban becsült működési költségek jelentős csökkentését.
25. Az ingatlanok, gépek és berendezések javítására, vagy karbantartására fordított kiadások célja azoknak a jövőbeli gazdasági hasznoknak a helyreállítása vagy fenntartása, amelyeket az eszköz eredetileg becsült teljesítményszintje alapján a gazdálkodó elvárhat. Emiatt ezeket felmerülésükkor rendszerint ráfordításként számolják el. A gépek és berendezések javításának, karbantartásának, vagy nagyjavításának a költsége rendszerint költség, mert helyreállítja, nem pedig növeli az eredetileg megállapított teljesítményszintet.
26. Az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételének beszerzését követően felmerülő kiadás helyes számviteli elszámolási módja függ azoktól a körülményektől, amelyeket az ingatlanok, gépek és berendezések tétele kezdeti értékelésekor és bekerülésekor figyelembe vettek, valamint attól, hogy az utólagosan felmerült kiadás megtérül-e. Ha például az ingatlanok, gépek és berendezések tételének könyv szerinti értéke már figyelembe veszi a gazdasági hasznok esetleges veszteségét, akkor az eszköztől elvárt jövőbeli gazdasági hasznok helyreállítása érdekében utólagosan ráfordított költségeket aktiválni kell, feltéve hogy a könyv szerinti érték nem haladja meg az eszköz megtérülő értékét. Ugyanez a helyzet akkor is, amikor egy eszközök vételára eleve tükrözi a gazdálkodó kötelmét olyan költségek jövőbeni felvállalására, melyekre az eszköz üzemképes állapotba hozása érdekében szükség van. Ilyen lehet például egy felújításra szoruló épület megvásárlása. Ilyen körülmények mellett az utólagosan felmerült kiadásokat olyan mértékben kell hozzáadni az eszköz könyv szerinti értékéhez, amennyire azok az eszköz jövőbeli használata révén megtérülnek.
27. Az ingatlanok, gépek és berendezések egyes tételeinek fontosabb alkotórészei rendszeres időközönként cserére szorulhatnak. Például, egy kemence tűzálló falazását meghatározott üzemeltetési időszak után fel kellhet újítani, vagy a repülőgépek belső berendezéseit, például az üléseket és melegítőkonyhát, a repülőgép vázszerkezete élettartama során többször is ki kellhet cserélni. Ezeket az alkotórészeket önálló eszközökként kell nyilvántartani, mert hasznos élettartamuk eltér az ingatlanok, gépek és berendezések azon tételének hasznos élettartamától, amelyhez tartoznak. Ezért, feltéve hogy teljesülnek a 7. bekezdésben említett kimutatási kritériumok, az alkotórészek cseréjével, vagy felújításával járó ráfordításokat önálló eszközbeszerzésként kell elszámolni és a lecserélt eszközt le kell írni.

#### A KEZDETI MEGJELENÍTÉST KÖVETŐ ÉRTÉKELÉS

##### *Javasolt eljárás*

28. Az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételét az eszközök közötti kezdeti megjelenítést követően a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségek összegével csökkentett bekerülési értékén kell nyilvántartani.

##### *Megengedett alternatív eljárás*

29. Az eszközök közötti kezdeti megjelenítést követően az ingatlanok, gépek és berendezések adott tételét egy olyan ártértékelt értéken kell nyilvántartani, ami az eszköznek az ártértékelés napján rögzített valós értékének felel meg, csökkentve azt minden későbbi halmozott értékcsökkenés és halmozott értékvesztés miatti veszteség összegével. Az ártértékeléseket kellő rendszerességgel kell végrehajtani ahhoz, hogy a könyv szerinti érték ne térjen el jelentősen a mérlegfordulónapon érvényes valós érték alapján számított értéktől.

##### *Ártértékelések*

30. A telek és épületek valós értéke rendszerint ezek piaci értéke. Ezt az értéket általában szakképzett értékbecslők által végzett értékelés révén határozzák meg.

31. A műszaki és egyéb létesítmények, berendezések, felszerelések valós értéke rendszerint azoknak az értékbecsléssel megállapított piaci értéke. Ha nem állapítható meg a piaci érték a kérdéses gépek és berendezések különleges jellege miatt, vagy azért, mert ilyen eszközöket csak ritkán értékesítenek, kivéve mint egy folytatódó üzleti tevékenység részeként, akkor ezeket az értékcsökkentett pótlási költségükön kell értékelni.
32. Az átértékelés gyakorisága függ az átértékelendő ingatlanok, gépek és berendezések valós értékében bekövetkező változásoktól. Ha egy átértékelt eszköz valós értéke lényegesen eltér annak könyv szerinti értékétől, akkor további átértékelésre van szükség. Az ingatlanok, gépek és berendezések egyes tételeinek valós értéke jelentős és ingadozó mozgásoknak lehet kitéve, szükségessé téve az évenkénti átértékelést. Ilyen gyakori átértékelés szükségtelen az ingatlanok, gépek és berendezések csak csekély mértékben változó valós értékű tételei esetében. Ilyenkor a 3–5 évenkénti átértékelés is elegendő lehet.
33. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének átértékelésekor az átértékelés napján nyilvántartott halmozott értékcsökkenés:
- vagy újra megállapításra kerül az eszköz bruttó könyv szerinti értéke változásával arányban úgy, hogy az átértékelést követően a könyv szerinti érték megegyezzen az átértékelt összeggel. Ezt a módszert gyakran használják akkor, ha az eszköz átértékelését értékcsökkentett pótlási költségéhez indexáltnan végzik; vagy
  - kivezetésre kerül a bruttó könyv szerinti értékkel szemben, és a nettó összeg kerül újramegállapításra az eszköz átértékelt összegének megfelelően. E módszert például a piaci értéküknek megfelelően átértékelt épületek esetében használják.
- A halmozott értékcsökkenés újbóli megállapításakor, illetve kivezetésekor adódó helyesbítési összeg részét képezi a könyv szerinti érték növekedésének, vagy csökkenésének, amely a 37. és 38. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kerül kezelésre.
34. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételének átértékelésekor az ingatlanok, gépek és berendezések egész csoportját, amelyhez az adott eszköz tartozik, át kell értékelni.
35. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott csoportja a hasonló jellegű és a gazdálkodó tevékenységeiben hasonló felhasználási célú eszközök csoportját jelenti. A különféle csoportokra az alábbi példák említhetők:
- telek;
  - telek és épületek;
  - gépi berendezések;
  - hajók;
  - repülőgépek;
  - gépjárművek;
  - bútorok és szerelvények; és
  - irodai berendezések.
36. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott csoportjához tartozó tételeket egyidejűleg kell átértékelni, hogy elkerülhető legyen az eszközök szelektív átértékelése, és a pénzügyi kimutatásokban olyan összegeknek a kimutatása, amelyekben különböző időpontokban megállapított bekerülési költségek és értékek keverednek. Az adott csoporthoz tartozó eszközöket azonban „gördülő” módszerrel is át lehet értékelni, feltéve hogy az átértékelést rövid időn belül befejezik és feltéve, hogy az átértékelt összegeket naprakész állapotban tartják.
37. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke növekszik az átértékelés eredményeként, a növekedés összegét közvetlenül a saját tőkén belül az átértékelési többlet tételében kell jóváírni. Az átértékelési növekedést azonban bevételként kell elszámolni olyan mértékig, amennyire az ilyen növekedés ugyanannak az eszköznek a korábban ráfordításként elszámolt átértékelési csökkenését egyenlíti ki.

38. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke csökken az átértékelés eredményeként, a csökkenést ráfordításként kell elszámolni. Az átértékelési csökkenést azonban a kapcsolódó átértékelési többlettel szemben kell közvetlenül elszámolni addig a mértékig, amíg a csökkenés nem haladja meg az ugyanazon eszköz tekintetében nyilvántartott korábbi átértékelési többletet.
39. A saját tőkében kimutatott átértékelési többletet annak realizálásakor közvetlenül át lehet vezetni a felhalmozott eredménybe. A teljes többlet az eszköz használatból való kivonásakor, vagy elidegenítéskor realizálható. Azonban a többlet egy része már az eszköznek a gazdálkodó általi használata során realizálódhat; ilyen esetben a realizált többlet értéke az adott eszköz átértékelt könyv szerinti értékére, és az eredeti beszerzési értékére számított értékcsökkenés között mutatkozó eltérésnek felel meg. Az átértékelési többletnek a felhalmozott eredménybe történő átvezetése nem az eredménykimutatáson át történik.
40. Az ingatlanok, gépek és berendezések átértékelése eredményeként a nyereségadó összegére gyakorolt esetleges hatásokkal az IAS 12 Nyereségadók standard foglalkozik.

#### ÉRTÉKSÖKKENÉS

41. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének értékcsökkenthető összegét az eszköz hasznos élettartamára szisztematikusan kell elosztani. Az értékcsökkentési módszernek tükröznie kell azt, hogy a gazdálkodó milyen ütemben szerzi meg az eszköz gazdasági hasznait. Minden egyes időszakra az értékcsökkenés összegét ráfordításként kell elszámolni, hacsak az összeg nem képezi egy másik eszköz könyv szerinti értékének részét.
42. Ahogy a gazdálkodó megszerzi az adott eszközben megtestesülő gazdasági hasznokat, az eszköz könyv szerinti értéke úgy kerül csökkentésre ezt tükrözendő, általában értékcsökkenési költség elszámolásával. Az értékcsökkenés akkor is elszámolásra kerül, ha az eszköz értéke meghaladja a könyv szerinti értékét.
43. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételében megtestesülő gazdasági hasznokat a gazdálkodó alapvetően az eszköz használata révén szerzi meg. Azonban más tényezők, mint például az eszköz használaton kívüli állapotban bekövetkező műszaki elavulása és elhasználódása, gyakran eredményezheti az eszköztől egyébként elvárható gazdasági hasznok csökkenését. Emiatt az alábbi tényezők mindegyikét figyelembe kell venni egy eszköz hasznos élettartamának megállapításakor:
- a) az eszköznek a gazdálkodó általi várható hasznosítása. A hasznosítást az eszköz várható kapacitását, vagy fizikai egységekben kifejezett kibocsátását figyelembe véve lehet felbecsülni;
  - b) a várható fizikai elhasználódás, ami olyan üzemeltetési tényezőktől függ, mint a műszakok száma, a gazdálkodónál alkalmazott javítási és karbantartási program, valamint a használaton kívüli állapotban végzett kezelés és karbantartás;
  - c) a gyártási folyamat változásaiból, vagy fejlesztéséből, vagy az eszközzel előállítható termékek, vagy az általa nyújtható szolgáltatások iránt megnyilvánuló piaci kereslet változásaiból adódó műszaki avulás; és
  - d) az eszköz használatára vonatkozó jogi, vagy más jellegű korlátozások, például a kapcsolódó lízingügyletek lejárat dátuma.
44. Egy eszköz hasznos élettartama a gazdálkodó által elvárt hasznosságában fejezhető ki. Egy gazdálkodó eszközgazdálkodási politikájába tartozhat az eszköz elidegenítése egy megadott időszak elteltével, vagy azután, hogy az eszközben megtestesülő gazdasági hasznok egy bizonyos hányadát már megszerezték. Az eszköz hasznos élettartama ezért rövidebb lehet gazdasági élettartamánál. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy adott tételének hasznos élettartamának becslése a gazdálkodó által hasonló eszközökkel kapcsolatban szerzett korábbi tapasztalatokra alapozott megítélés kérdése.
45. A telek és az épületek elkülöníthető eszközök és számviteli szempontból elkülönítetten kerülnek kezelésre még akkor is, ha beszerzésükre együttesen került sor. A telek általában korlátlan élettartamú, ezért arra értékcsökkenés nem kerül elszámolásra. Az épületek élettartama korlátozott, ezért ezek értékcsökkenthető eszközök. A telek értéknövekedése, amelyen az épület áll, nincs hatással az épület hasznos élettartamának a meghatározására.

46. Egy eszköz értékcsökkenthető összege az eszköz maradványértékének levonását követően kerül megállapításra. Az eszközök maradványértéke a gyakorlatban gyakran nem jelentős és ezért az értékcsökkenthető összeg számításában nem lényeges. Ha a javasolt eljárást alkalmazzák és az eszköz maradványértéke várhatóan jelentős, akkor a maradványérték a beszerzés napján kerül megbecslésre és a későbbiekben bekövetkező árváltozások miatt nem kerül növelésre. Azonban ha a megengedett alternatív eljárást alkalmazzák, újabb becslést végeznek az eszköz bármely későbbi átértékelésének időpontjában. A becslés az olyan hasonló eszközöknek a becslés időpontjában jellemző maradványértékén alapul, amelyek elérték a hasznos élettartamuk végét és amelyek ahhoz hasonló körülmények között működtek, mint amelyben az eszköz majd használatra kerül.
47. Az eszköz értékcsökkenthető összegének a hasznos élettartamra történő szisztematikus elosztására különböző értékcsökkenési módszerek alkalmazhatók. Ezek közé tartozik a lineáris módszer, a csökkenő egyenleg módszer és a teljesítményegységek szerinti módszer. A lineáris értékcsökkenés az eszköz hasznos élettartama során állandó leírást eredményez. A csökkenő egyenleg módszer az eszköz hasznos élettartama során egy csökkenő leírást eredményez. A teljesítményegységek szerinti módszer az eszköz várható felhasználásán vagy kibocsátásán alapuló leírást eredményez. Az adott eszközre alkalmazandó módszer a gazdasági hasznok várt alakulása alapján kerül kiválasztásra, és következetesen kerül alkalmazásra az egymást követő időszakokban, hacsak nem következnek be változások az eszköztől elvárt gazdasági hasznok várható alakulásában.
48. Az értékcsökkenési leírás általában költségként kerül elszámolásra. Bizonyos körülmények esetén azonban az eszközben megtestesülő gazdasági hasznokat a gazdálkodó más eszközök előállításában hasznosítja, mint pedig olyan módon, amely költséget indokolna. Ebben az esetben az értékcsökkenési leírás a másik eszköz bekerülési értékének a részét képezi és annak könyv szerinti értékében foglaltatik benne. Például a gyártógépek és berendezések értékcsökkenése a készletek átalakítási költségeiben jelenik meg (lásd az IAS 2 Készletek standardot). Hasonlóképpen, a fejlesztési célokra használt ingatlanok, gépek és berendezések értékcsökkenési leírása részét képezheti egy olyan immateriális eszköz bekerülési értékének, amely az IAS 38 Immateriális javak standard alapján kimutatásra kerül.

#### A hasznos élettartam felülvizsgálata

49. Az ingatlanok, gépek és berendezések hasznos élettartamát időszakonként felül kell vizsgálni, és ha a várakozások lényegesen eltérnek a korábbi becslésektől, akkor a tárgyidőszaki és a jövőbeli időszakokra vonatkozó értékcsökkenési leírás összegét helyesbítenni kell.
50. Egy eszköz élettartama során nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamra vonatkozó korábbi becslés nem megfelelő. Például a hasznos élettartam meghosszabbodhat egy az eszköz állapotát az eredetileg felmért teljesítményszintet meghaladóan javító pótlólagos ráfordítás révén. Más esetben, a technológiai vagy piaci körülményekben beállt változások lerövidíthetik az eszköz hasznos élettartamát. Ilyen esetekben az eszköz hasznos élettartama és – következésképpen – az értékcsökkenési kulcs helyesbítésre kerül a tárgyidőszakra és a jövőbeli időszakokra vonatkozóan.
51. A gazdálkodó javítási-karbantartási politikája is hatással lehet az eszközök hasznos élettartamára. Ez a politika az eszköz hasznos élettartamának meghosszabbítását, vagy maradványértékének növekedését eredményezheti. Az ilyen politika elfogadása azonban nem teszi az értékcsökkenés elszámolását szükségtelemmé.

#### Az értékcsökkenési módszer felülvizsgálata

52. Az ingatlanokra, gépekre és berendezésekre alkalmazott értékcsökkenési módszert rendszeres időszakonként felül kell vizsgálni és – ha a vizsgált eszközöktől elvárt gazdasági hasznok alakulásában jelentős változás állt be – a módszert a megváltozott körülményeknek megfelelően kell módosítani. Ha szükségessé válik az értékcsökkenési módszer ilyen változtatása, akkor a módosítást a számviteli becslés változásként kell elszámolni, és a tárgyidőszaki és a jövőbeli időszakokra vonatkozó értékcsökkenési leírást kell módosítani.

#### A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK REALIZÁLHATÓSÁGA – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

53. Annak eldöntéséhez, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések valamelyik tétele értékvesztett-e, a gazdálkodónak az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot kell alkalmaznia. Az a standard kifejti, hogy egy gazdálkodó hogyan vizsgálja felül eszközei könyv szerinti értékét; hogy határozza meg az eszközök megtérülő értékét; és mikor számolja el vagy írja vissza az értékvesztés miatti veszteséget<sup>(1)</sup>.

(1) Lásd még a SIC-14 Ingatlanok, gépek és berendezések – tételek értékvesztésének vagy hiányának kompenzálása értelmezést.

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

#### HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁS ÉS ELIDEGENÍTÉS

55. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételét ki kell vezetni a mérlegből az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor az eszközt véglegesen kivonják a használatból és kivonásából jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.
56. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének a kivonásából vagy elidegenítéséből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz kivonásából származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és az eredménykimutatásban bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni.
57. Ha az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételét egy hasonló eszközért cserélik el a 22. bekezdésben leírt körülmények mellett, akkor a megszerzett eszköz bekerülési értéke egyenlő az átadott eszköz könyv szerinti értékével, és így nem keletkezik nyereség vagy veszteség.
58. A visszlízingszabályok az IAS 17 Lízingek standardban foglaltak szerint kerülnek elszámolásra.
59. Az aktív használatból kivont és elidegenítésre tartott ingatlanokat, gépeket és berendezéseket az aktív használatból való kivonás napján nyilvántartott könyv szerinti értékükön kell nyilvántartani. Legalább minden egyes pénzügyi év végén a gazdálkodó megvizsgálja az eszközeit az értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján, és az esetleges értékvesztés miatti veszteségeket ennek megfelelően elszámolja.

#### KÖZZÉTÉTEL

60. A pénzügyi kimutatásokban az ingatlanok, gépek és berendezések minden egyes csoportjára közzé kell tenni:
- a bruttó könyv szerinti érték meghatározására felhasznált értékelési alapokat. Ha egynél több alap került alkalmazásra, mindegyik kategóriára nézve közzé kell tenni az alaphoz tartozó bruttó könyv szerinti értéket;
  - a használt értékcsökkenési módszereket;
  - az alkalmazott hasznos élettartamokat vagy az értékcsökkenési kulcsokat;
  - a bruttó könyv szerinti érték és (az értékvesztés halmozott értékével összevont) halmozott értékcsökkenés összegét az időszak elején és végén;
  - a könyv szerinti érték levezetését az időszak elejére és végére vonatkozóan, kimutatva az alábbiakat:
    - növekedések;
    - elidegenítések;
    - üzleti kombinációk keretében történt szerzések;
    - a 29., 37. és 38. bekezdésnek megfelelő átértékelésekből és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján a saját tőkében közvetlenül elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségekből adódó (esetleges) növekmények és csökkenések az időszak során;
    - a vizsgált időszakban az IAS 36 standard alapján az eredménykimutatásban elszámolt (esetleges) értékvesztés miatti veszteségek;
    - a vizsgált időszakban az IAS 36 standard alapján az eredménykimutatásban visszaírt (esetleges) értékvesztés miatti veszteségek;
    - értékcsökkenés;
    - egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átszámításakor keletkező nettó árfolyam-különbözetek; és
    - egyéb mozgások.

A fenti e) pontban említett levezetésre összehasonlító információk nem szükségesek.

61. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni továbbá:
- a jogcímkorlátozások létezését és összegét, valamint a kötelezettségek biztosítékként elzálogosított ingatlanokat, gépeket és berendezéseket;
  - az ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez tartozó tételek telephelyeinek helyreállítási költségeire vonatkozó becslésekkel kapcsolatos számviteli politikát;
  - a kivitelzés alatt álló ingatlanok, gépek és berendezések ráfordításainak összegét; és
  - az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vonatkozó kötelmek összegét.
62. Az értékcsökkenési módszer kiválasztása és az eszköz hasznos élettartamának becslése megítélés kérdése. Az alkalmazott módszerek és a becsült hasznos élettartamok vagy értékcsökkenési kulcsok közzététele a pénzügyi kimutatások felhasználói számára olyan információkat biztosít, melyek lehetővé teszi számukra, hogy megítéljék a gazdálkodó vezetése által választott politikát, és lehetővé teszi a más gazdálkodókkal való összehasonlításokat. Hasonló okokból szükséges az adott időszakra allokált értékcsökkenés és az időszak végén fennálló halmozott értékcsökkenés összegének a közzététele.
63. A gazdálkodó annak a számviteli becslés változásnak a jellegét és hatását, amely lényeges hatást gyakorol a tárgyidőszakban, vagy amely várhatóan lényeges hatást fog gyakorolni a rákövetkező időszakokban, az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak megfelelően teszi közzé. Ilyen közzétételre az alábbiakra vonatkozó becslésekben bekövetkező változások miatt kerülhet sor:
- maradványértékek;
  - az ingatlanok, gépek és berendezések leszerelésének és elszállításának, és a telephely helyreállításának becsült költségei;
  - hasznos élettartamok; és
  - értékcsökkentési módszer.
64. Ha az ingatlanok, gépek és berendezések egyes tételei átértékelt értéken vannak kimutatva, a következőket kell közzétenni:
- az eszközök átértékelésének alapja;
  - az átértékelés fordulónapja;
  - bevontak-e független értékelőt;
  - a pótlási költségek meghatározásához használt indexek jellege;
  - az ingatlanok, gépek és berendezések minden csoportjának azok a könyv szerinti értékei, amelyek akkor szerepeltek volna a pénzügyi kimutatásokban, ha az eszközöket a 28. bekezdésben leírt javasolt eljárás alapján tartották volna nyilván; és
  - az átértékelési többlet, feltüntetve az időszaki mozgásokat és az egyenlegnek a részvényesek közötti szétosztására vonatkozó bármilyen korlátozást.
65. A gazdálkodónak a 60. bekezdés e) pontja iv.–vi. alpontjaiban előírt információkon túlmenően az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardban foglaltak értelmében kell közzétennie az értékvesztett ingatlanokra, gépekre és berendezésekre vonatkozó információkat.
66. A pénzügyi kimutatások felhasználói számára az alábbi információk szintén relevánsak:
- az átmenetileg használaton kívüli ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke;
  - a már teljesen leírt, de még használatban lévő ingatlanok, gépek és berendezések bruttó könyv szerinti értéke;
  - az aktív használatból kivont és elidegenítésre tartott ingatlanok, gépek és berendezések könyv szerinti értéke; és
  - a javasolt eljárás alkalmazása esetén az ingatlanok, gépek és berendezések valós értéke, ha az lényegesen eltér a könyv szerinti értéktől.

Ezért a gazdálkodók számára javasolt a fenti összegek közzététele.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

67. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó a jelen standardot az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza, akkor:
- ezt a tényt közzé kell tennie; és
  - az (1998-ban módosított) IAS 22 Üzleti kombinációk standardot, az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot és az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardot egyidejűleg be kell vezetnie.
68. E standard az 1993-ban elfogadott IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardot hatályon kívül helyezi.

**IAS 17 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1997-BEN)**

**Lízingek**

Ez az átdolgozott Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 17 A lízingek elszámolása standardot, amelyet a Testület átszerkesztett változatban 1994-ben hagyott jóvá. Az átdolgozott standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

2000 áprilisában az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard módosította az 1., 19., 24., 45. és 48. bekezdést, és a szöveget a 48A. bekezdéssel egészítette ki. Az IAS 40 a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította az 1., 24. és 48A. bekezdést. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

Az IAS 17-hez a következő SIC Értelmezések tartoznak:

- SIC-15: Operatív lízing – Ösztönzők.
- SIC-27: A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése.

## BEVEZETÉS

A jelen standard ((módosított) „IAS 17”) az IAS 17 A lízingek elszámolása standard („az eredeti IAS 17”) helyébe lép. A (módosított) IAS 17 az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakokra lép hatályba.

A jelen standard fejlesztéseket tartalmaz az eredeti IAS 17-hez képest – amelynek a helyébe lép – a korlátozott módosítás összefüggésében végrehajtott azon felülvizsgálat alapján, amely a határokon átnyúló finanszírozás és tőzsdei jegyzés szempontjából elfogadható standardok alapvető körének elkészítéséhez nélkülözhetetlennek tartott változtatásokat határozott meg. Az IASC Testület megállapodott arról, hogy mélyrehatóbb reformot hajt végre a lízingelszámolási standardok területén.

A leglényegesebb változások az eredeti IAS 17-hez képest a következők:

- Az eredeti IAS 17 meghatározása szerint a lízing olyan megállapodás, amelyben a lízingbeadó átadja valamilyen eszköz használati jogát a lízingbevevő által fizetendő bérleti díj ellenében. A (módosított) IAS 17 úgy módosítja ezt a definíciót, hogy a „bérleti díj” kifejezést „fizetés vagy fizetések sorozata” kifejezéssel cseréli fel.

2. Annak meghatározásakor, hogy a lízingek besorolását arra kell alapozni, hogy a lízingelt eszköz tulajdonjogával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben kerülnek át a lízingbevevőhöz, vagy maradnak a lízingbeadónál, amelyet a tartalom elsődlegessége a formával szemben elv igazol, az eredeti IAS 17 példákat hozott olyan esetekre, amelyek azt jelzik, hogy a lízing pénzügyi lízing. A (módosított) IAS 17 további minősítési mutatókat adott a minősítési folyamat megkönnyítése érdekében.
3. Az eredeti IAS 17 a „hasznos élettartam” kifejezést használta a fent hivatkozott példákban a minősítési folyamatban alkalmazott lízingidőtartamokkal történő összehasonlítás céljára. A (módosított) IAS 17 a „gazdasági élettartam” kifejezést alkalmazza, figyelemmel arra, hogy egy adott eszközt egy vagy több felhasználó is használhat.
4. Az eredeti IAS 17 megkövetelte a függő bérleti díjak közzétételét, de nem szólt arról, hogy a minimális lízingfizetések kiszámításakor a függő bérleti díjakat számításba kell-e venni, vagy ki kell-e hagyni. A (módosított) IAS 17 előírja, hogy a függő bérleti díjat figyelmen kívül kell hagyni a minimális lízingfizetések kiszámításakor.
5. Az eredeti IAS 17 nem szólt arról, hogy miként kell számvitelileg kezelni azokat a kezdeti közvetlen költségeket, amelyek a lízingbevevőnél a lízing megállapodások megtárgyalása és megszerzése miatt merültek fel. Az IAS 17 útmutatása szerint azokat a költségeket, amelyek közvetlenül a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing megszerzésével kapcsolatosan kifejtett tevékenységéhez kapcsolódnak, a lízingelt eszköz összegébe be kell számítani.
6. Az eredeti IAS 17 szerint a lízingbeadó szabadon választhatott módszert a pénzügyi bevétel felosztására, a bevétel elszámolását egy állandó, időarányos megtérülési rátát tükröző modellre alapozva:
  - a) akár a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatosan fennálló nettó befektetése alapján;
  - b) akár a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatosan fennálló nettó pénzbefektetése alapján.

A (módosított) IAS 17 azt írja elő, hogy a pénzügyi bevétel elszámolásának egy módszer szerint kiszámított állandó, időarányos megtérülési rátán kell alapulnia, nevezetesen a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatosan fennálló nettó befektetésén.
7. Az eszközök értékvesztésével kapcsolatos lehetőség felmérése szükségességére vonatkozó iránymutatás során a (módosított) IAS 17 az értékvesztéssel foglalkozó Nemzetközi Számviteli Standardra hivatkozik. Az eredeti IAS 17 nem foglalkozott ezzel a témával.
8. A (módosított) IAS 17 a vastag betűvel szedés által az operatív és pénzügyi lízingügyletek lízingbeadói és lízingbevevői számára egyaránt részletesebb információk közzétételét írja elő ahhoz képest, amilyeneket az eredeti IAS 17 követelt meg.

A (módosított) IAS 17 által rendelt új közzétételek tartalmazzák:

- a) a minimális lízingfizetések teljes összegét, a lízingkötelezettségek jelenértékével egyeztetve három időszakra bontva: egy éven belül; egy éven túl, de öt éven belül; és öt éven túl (lízingbevevőtől megkövetelt);
- b) a teljes bruttó lízingbefektetést a minimális lízingfizetésekből származó követelések jelenértékével egyeztetve három időszakra bontva: egy éven belül; egy éven túl, de öt éven belül; valamint öt éven túl (lízingbeadótól megkövetelt);
- c) a kapcsolódó pénzügyi költségeket a fenti a) és b) pontokban;
- d) azokat a jövőbeni minimális allízingfizetéseket, amelyek visszavonhatatlan allízingügyletekből várhatók a mérleg fordulónapján;
- e) a minimális lízingfizetésekből származó behajthatatlan követelésekre képzett halmozott leírást; és
- f) a lízingbeadó bevételében elszámolt függő bérleti díjakat.



9. Az eredeti IAS 17 1–3. mellékletei olyan helyzetekre hoztak példákat, amelyekben a lízingügylet rendszerint pénzügyi lízingként kerül besorolásra. A (módosított) IAS 17-ből ezek a mellékletek kimaradtak, mivel az további mutatókkal egészült ki a lízingminősítési folyamat további tisztázása érdekében.
10. Megjegyezhető, hogy a visszlízingügyletekre vonatkozó rendelkezések – különösen az operatív lízingnek minősülő visszlízingügyletre vonatkozó követelmények – olyan szabályokat tartalmaznak, amelyek a körülmények széles skáláját írják le, a valós érték, a könyv szerinti érték és az eladási ár egymáshoz viszonyított összegeire alapozva. A (módosított) IAS 17 a követelmények értelmezéséhez nyújtott további útmutatásként egy függelékét tartalmaz.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	124
Hatókör	124
Fogalmak	125
A lízingügyletek minősítése	127
Lízingek a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban	128
Pénzügyi lízingek	128
Operatív lízingek	130
Lízingügyletek a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban	130
Pénzügyi lízingek	130
Operatív lízingek	132
Visszlízingügyletek	133
Átmeneti rendelkezések	133
Hatálybalépés napja	133

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

## CÉL

A jelen standard célja az, hogy a lízingbevevők és lízingbeadók részére előírja a pénzügyi és operatív lízingekkel kapcsolatban alkalmazandó megfelelő számviteli politikát és közzétételt.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot az alábbiak kivételével minden lízingügylet elszámolására alkalmazni kell:
- ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy használatára vonatkozó lízingszerződések; és
  - olyan tételekre vonatkozó licenyszerződések, mint mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, kéziratok, szabadalmak és szerzői jogok.

Azonban a jelen standardot az értékelésre nem alkalmazhatják:

- a) a pénzügyi lízing keretében birtokolt befektetési célú ingatlanok lízingbevevői (lásd IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot);
  - b) az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanok lízingbeadói (lásd IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot);
  - c) a pénzügyi lízing keretében birtokolt biológiai eszközök lízingbevevői (lásd IAS 41 Mezőgazdaság standardot); vagy
  - d) az operatív lízing keretében lízingbe adott biológiai eszközök lízingbeadói (lásd IAS 41 Mezőgazdaság standardot).
2. A jelen standard olyan szerződésekre vonatkozik, amelyek az eszközök használati jogát ruházzák át, még akkor is, ha az ilyen eszközök működtetése vagy karbantartása jelentős szolgáltatások nyújtását követeli meg a lízingbeadótól. Másrészt viszont a jelen standard nem vonatkozik az olyan szolgáltatási szerződések formájában kötött megállapodásokra, amelyek során az adott eszközök használati joga nem száll át egyik szerződő félről a másikra.

#### FOGALMAK

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

A lízing olyan megállapodás, amellyel a lízingbeadó a szerződésben rögzített időszakra egy fizetés vagy fizetések sorozata fejében átadja az eszköz használatának jogát a lízingbevevőnek.

A pénzügyi lízing olyan lízing, amelynek révén lényegében egy eszköz tulajdonjogával kapcsolatos minden kockázat és haszon átadásra kerül. A tulajdonjog végül vagy átadásra kerül vagy nem.

Az operatív lízing a pénzügyi lízingtől különböző lízing.

A visszavonhatatlan lízing olyan lízing, amelyet csak az alábbi esetekben lehet megszüntetni

- a) valamely esetleges függő esemény bekövetkezésekor;
- b) a lízingbeadó engedélyével;
- c) ha a lízingbevevő ugyanazzal a lízingbeadóval ugyanarra, vagy egy vele egyenértékű eszközre vonatkozóan új lízing megállapodást köt; vagy
- d) egy, a lízingbevevő által fizetendő olyan további összeggel, ami már a lízingjogviszony kezdetén meglehetősen biztosá teszi a lízing folytatását.

A lízing kezdete a lízingszerződés megkötésének időpontja, vagy a feleknek a lízing legfontosabb rendelkezéseire vonatkozó kötelezettségvállalásának az időpontja közül a korábbi.

A lízing időtartama az a fél nem mondható időtartam, amelyre a lízingbevevő szerződés keretében lízingeli az eszközt, illetve minden további időszak, amikor a lízingbevevőnek – további fizetés fejében vagy anélkül – lehetősége van az eszköz lízingelésének a folytatására; ha az opciós jogról a lízing kezdetén meglehetősen biztos, hogy a lízingbevevő élni fog vele.

A minimális lízingfizetések azok a lízing időtartama alatt a lízingbevevő által fizetendő, vagy tőle követelhető kifizetések a függő bérleti díjak, a lízingbeadó által kifizetett és neki megtérített szolgáltatási díjak, és adók kivételével, az alábbiakkal együtt:

- a) a lízingbevevő esetében a lízingbevevő vagy a vele kapcsolatban álló fél által garantált összegek; vagy

- b) a lízingbeadó esetében a lízingbeadó számára a maradványértékre biztosított olyan garancia, amelyet:
- akár a lízingbevevő;
  - akár a lízingbevevővel kapcsolatban álló fél; akár
  - ezt a garanciát pénzügyileg teljesíteni képes független harmadik fél vállal.

Mindazonáltal, ha a lízingbevevőnek olyan áron van opciója az eszköz megvásárlására, amely várhatóan lényegesen alacsonyabb lesz az eszköznek az opció lehívásának időpontjában érvényes valós értékénél, és így a lízing kezdetén meglehetősen biztosnak tűnik, hogy az opciót le fogják hívni, akkor a minimális lízingfizetések magukban foglalják a lízing időtartama alatt fizetendő minimális lízingdíjakat és a vételi opció lehívásakor esedékes kifizetést.

A valós érték 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.

A gazdasági élettartam vagy:

- az az időszak, amely alatt egy eszköz egy vagy több használó számára várhatóan gazdaságilag használható; vagy
- azoknak a termelési vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyek az eszköz révén egy vagy több használó által várhatóan kinyerhetőek.

A hasznos élettartam a lízingidőtartam kezdetétől számítva az a becsült hátralévő időszak – mely időszak nem korlátozódik a lízing időtartamára –, amely alatt az eszköz által megtestesített gazdasági hasznót a gazdálkodó várhatóan felhasználja.

A garantált maradványérték:

- a lízingbevevő esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbevevő vagy egy lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél garantál (a garancia összege minden esetben legfeljebb akkora lehet, mint a kifizetendő összeg); valamint
- a lízingbeadó esetében a maradványértéknek az a része, amelyet a lízingbeadó vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél garantál, aki pénzügyileg képes a garancia alapján teljesíteni a vállalt kötelezettséget.

A nem garantált maradványérték a lízingelt eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó által történő realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolatban álló fél által garantált.

A bruttó lízingbefektetés a lízingbeadó szempontjából nézve a pénzügyi lízing keretében minimálisan kifizetendő lízingdíjak összessége, valamint a lízingbeadó számára járó, nem garantált maradványérték.

A meg nem szolgáltat pénzügyi bevétel az alábbi két tétel közötti különbözet:

- a lízingbeadó szempontjából a pénzügyi lízing során fizetendő minimális lízingfizetéseknek és minden nem garantált, a lízingbeadó számára járó maradványértéknek az összege; és
- az a) pontban említett összegnek a lízing implicit kamatlábával számított jelenértéke.

A nettó lízingbefektetés a bruttó lízingbefektetés, csökkentve a még meg nem szolgáltat pénzügyi bevétellel.

A lízing implicit kamatlába az a diszkontráta, amellyel számolva a lízing kezdetén a) a minimális lízingfizetések; és b) a nem garantált maradványérték, összesített jelenértéke egyenlő a lízingelt eszköz valós értékével.

A lízingbevevő járulékos kamatlába az a kamatláb, amelyet a lízingbevevőnek egy hasonló lízingért kellene fizetnie, vagy – ha ez nem meghatározható – az a kamatláb, amelyen a lízing kezdetén a lízingbevevő – hasonló időtartamra és hasonló fedezet mellett – az eszköz megszerzéséhez hitelt tudna felvenni.

A függő bérleti díj a bérleti díjfizetéseknek az a része, amelyet nem határoztak meg összegszerűen, hanem amely az idő múlásától eltérő, más tényezőkön is alapul (pl. az árbevétel százaléka, a felhasználás értéke, árindexek, piaci kamatlábak).

4. A lízing meghatározásába beletartoznak azok, az eszközök bérletével kapcsolatos szerződések, amelyek olyan rendelkezést tartalmaznak, hogy az előírt feltételek teljesítése után a bérlőnek lehetősége van az eszköz tulajdonjogának megszerzésére. Ezek a szerződések néha úgy is ismertek, mint bérleti-adásvételi szerződések.

#### A LÍZINGÜGYLETEK MINŐSÍTÉSE

5. A jelen standardban elfogadott lízingminősítési rendszer alapja az, hogy a lízingelt eszköz tulajdonjogával járó kockázatok és hasznok milyen mértékben kerülnek át a lízingbevevőhöz, vagy maradnak a lízingbeadónál. A kockázatok közé tartoznak a kapacitáskihasználatlanságból vagy műszaki avulásból származó veszteségek, valamint a gazdasági körülmények változásából eredő hozammódosulások lehetősége. A hasznok képviselheti az eszköz gazdasági élettartama alatt történő nyereséges működésére, valamint értékének növekedéséből vagy maradványérték realizálásából származó nyereségre vonatkozó várakozás.
6. Egy lízing akkor minősül pénzügyi lízingnek, ha lényegében a tulajdonjoggal kapcsolatos minden kockázat és haszon átkerül a lízingbevevőhöz. Egy lízing akkor minősül operatív lízingnek, ha a tulajdonjoggal kapcsolatos minden kockázat és haszon lényegében nem kerül át a lízingbevevőhöz.
7. Mivel a lízingbeadó és lízingbevevő közötti ügylet alapja olyan szerződés, amely mindkettőjükre vonatkozik, következetes meghatározások alkalmazása a helyénvaló. Ezeknek a meghatározásoknak a két fél eltérő körülményeire történő alkalmazása néha azt eredményezheti, hogy ugyanazt a lízinget a lízingbeadó és a lízingbevevő másként minősíti.
8. Az, hogy egy lízing pénzügyi vagy operatív lízing-e, inkább az ügylet tényleges tartalmától, mint a szerződési formától függ <sup>(1)</sup>. Példák olyan helyzetekre, amelyek a lízing rendszerint pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:
  - a) a lízing időtartamának végéig a tulajdonjog átkerül a lízingbevevőhöz;
  - b) a lízingbevevőnek opciója van az eszköz megvásárlására olyan áron, amely az opció lehívhatóvá válásakor érvényes valós értékhez képest megfelelően alacsony ahhoz, hogy a lízing kezdetkor kellően biztos, hogy az opció lehívásra kerül;
  - c) a lízing időtartama lefedi a lízingelt eszköz gazdasági élettartamának jelentős részét, még akkor is, ha a tulajdonjog nem száll át;
  - d) a lízing kezdetkor a minimális lízingfizetések jelenértéke lényegében eléri a lízingelt eszköz valós értékét; valamint
  - e) a lízingelt eszköz olyan speciális jellegű eszköz, amelyet jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tud használni.
9. Azon esetek jellemzői, amelyek önmagukban vagy valamilyen kombinációban szintén ahhoz vezethetnek, hogy egy lízing pénzügyi lízingnek minősül, a következők:
  - a) ha a lízingbevevő felmondhatja a lízinget, a lízingbeadónak a felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;
  - b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (például olyan díjvisszatérítés formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételének nagy részével); és
  - c) a lízingbevevő egy másodlagos időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci bérleti díjnál.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése értelmezést.

10. A lízingügylet minősítése annak kezdetekor történik. Ha a lízingbeadó és a lízingbevevő bármikor úgy döntenek, hogy megváltoztatják a lízing feltételeit – kivéve a lízing meghosszabbításának esetét – oly módon, amelynek eredményeképpen a lízing besorolása az 5–9. bekezdésben felsorolt kritériumok alapján megváltozott volna abban az esetben, ha a megváltozott feltételek már a lízing kezdetekor fennálltak volna, a módosított szerződést annak időtartama alatt új szerződésnek kell tekinteni. A becslésekben bekövetkezett változások (például a lízingelt eszköz gazdasági élettartamára vagy a maradványértékre vonatkozó becslések változásai) vagy a körülmények változásai (például a lízingbevevő szerződösszegése) azonban nem indokolják a lízing új számviteli szempontú minősítését.
11. A telekre és épületekre vonatkozó lízingek ugyanúgy kerülnek minősítésre operatív vagy pénzügyi lízingként, mint más eszközök lízingjei. A telket azonban az jellemzi, hogy normál körülmények között gazdasági élettartama végtelen, így ha a lízing időtartamának végéig a tulajdonjog várhatóan nem száll át a lízingbevevőre, a lízingbevevő lényegében nem vesz át a tulajdonjoggal kapcsolatos minden kockázatot és hasznot. Az ilyen bérleményért fizetett többletdíj előre fizetett lízingfizetésnek minősül, amelyek a lízing időtartama alatt kerülnek amortizálásra a lízingelt eszközökből származó haszon megosztásával összhangban.

## LÍZINGEK A LÍZINGBEVEVŐ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

### *Pénzügyi lízingek*

12. A lízingbevevőknek a pénzügyi lízinget eszközként és kötelezettségként kell mérlegükben kimutatniuk olyan összegekben, amelyek a lízing kezdetén megegyeznek a lízingelt eszköz valós értékével, vagy – ha ez alacsonyabb – a minimális lízingfizetések jelenértékével. A minimális lízingfizetések kiszámításakor a diszkontálási tényező a lízing implicit kamatlába, ha az megállapítható; ha nem, a lízingbevevő járulékos kamatlábát kell alkalmazni.
13. Az ügyleteket és egyéb eseményeket tartalmuk és a pénzügyi realitásuk szerint kell elszámolni és bemutatni, nem csupán jogi formájuk szerint. Míg a lízingszerződés jogi formája alapján lehet, hogy a lízingbevevő nem szerzi meg a lízingelt eszköz tulajdonjogát, a pénzügyi lízing esetében a tartalom és a pénzügyi realitás az, hogy a lízingbevevő megszerzi a lízingelt eszköz használatából adódó gazdasági hasznokat az eszköz gazdasági élettartamának jelentős részére vonatkozóan cserében azért, hogy kötelmet vállal arra, hogy ezért a jogért az eszköz valós értékét és a vele kapcsolatban felmerülő pénzügyi költségeket megközelítő összeget fizet.
14. Ha az ilyen lízingügyletek nem jelennek meg a lízingbevevő mérlegében, akkor a gazdálkodó gazdasági erőforrásai és a kötelmeinek szintje is alulértékelt, ezáltal torzítva a pénzügyi mutatókat. Ennek megfelelően az a helyénvaló, hogy a pénzügyi lízing mind eszközként, mind pedig a jövőbeni lízingfizetések megfizetésére való kötelemként kimutatásra kerüljön a lízingbevevő mérlegében. A lízing kezdetekor az eszközt és a jövőbeni lízingfizetésekkel kapcsolatos kötelezettséget ugyanazon összegben kell a mérlegben kimutatni.
15. Nem helyénvaló az, ha a lízingelt eszközökhöz kapcsolódó kötelezettségeket a pénzügyi kimutatásokban a lízingelt eszközökből történő levonásként szerepeltetik. Ha a kötelezettségeknek magában a mérlegben való bemutatásához megkülönböztetésre kerülnek a rövid lejáratú és a nem rövid lejáratú kötelezettségek, akkor a lízingkötelezettségeket is ugyanígy meg kell különböztetni.
16. Gyakran merülnek fel közvetlen induló költségek olyan bizonyos lízingtevékenységekkel kapcsolatban, mint például a lízingszerződések megtárgyalása és megszerzése. Azok a költségek, amelyeket mint a lízingbevevőnek a pénzügyi lízing érdekében végrehajtott tevékenységeihez közvetlenül kapcsolódóként azonosítanak, az eszközként kimutatott összeg részét képezik.
17. A lízingfizetéseket meg kell osztani a pénzügyi költség és a fennálló kötelezettség csökkentése között. A pénzügyi költséget a lízing időtartama alatt úgy kell az egyes időszakokhoz rendelni, hogy a kötelezettség fennálló részére minden egyes időszakra állandó – időszaki – kamatláb vonatkozzon.
18. A gyakorlatban a számítások leegyszerűsítése érdekében valamilyen közelítő módszert is lehet alkalmazni a pénzügyi költségnek a lízing időtartama alatti időszakokhoz történő hozzárendelése során.

19. A pénzügyi lízing eredményeképpen az egyes számviteli időszakokban pénzügyi ráfordítás, valamint az értékcsökkenthető eszközökre értékcsökkenési ráfordítás kerül elszámolásra. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikának összhangban kell lennie a saját tulajdonban álló értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott politikával, és az elszámolt értékcsökkenést az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 38 Immateriális javak standardokban foglaltak alapján kell kiszámítani. Ha nincs elfogadható bizonyosság arra, hogy a lízingbevevő a lízing időtartamának végéig tulajdonjogot szerez, az eszközt a lízing időtartama vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt kell teljesen értékcsökkenteni.
20. A lízingelt eszköz értékcsökkenthető összege az egyes, a használat várható ideje alatti számviteli időszakokhoz kerül hozzárendelésre olyan szisztematikus alapon, amely konzisztens a lízingbevevő által a saját tulajdonú értékcsökkenthető eszközökre alkalmazott értékcsökkenési politikával. Ha elfogadható bizonyosság van arra, hogy a lízingbevevő megszerzi a tulajdonjogot a lízing időtartamának végéig, akkor a várható használati idő az eszköz hasznos élettartama; máskülönben az eszközt a lízing időtartama vagy a hasznos élettartam közül a rövidebb időszak alatt értékcsökkentik.
21. Az eszközre vonatkozó értékcsökkenési ráfordítás összege és az adott időszak pénzügyi ráfordítása ritkán azonos az adott időszakra fizetendő lízingfizetések összegével, így nem lenne helyénvaló az, ha a gazdálkodó egyszerűen a fizetendő lízingfizetéseket számolná el ráfordításként az eredménykimutatásában. Ennek megfelelően valószínűtlen, hogy az eszköz és a hozzá kapcsolódó kötelezettség egyforma összegű a lízing kezdete után.
22. Annak eldöntésére, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztetté vált-e, vagyis hogy az eszköztől elvárt jövőbeni gazdasági hasznok kisebbek-e az eszköz könyv szerinti értékénél, a gazdálkodónak az eszközök értékvesztésével foglalkozó nemzetközi számviteli standardot kell alkalmaznia, amely tartalmazza az arra vonatkozó követelményeket, hogy a gazdálkodónak hogyan kell felülvizsgálnia az eszközei könyv szerinti értékét; hogyan kell meghatározni az eszközök megritult értékét; és mikor kell elszámolnia vagy visszaírnia az értékvesztés miatti veszteséget.
23. Az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban előírt követelményeken túl a lízingbevevőknek pénzügyi lízingek esetén a következő információkat kell közzétenniük:
- a nettó könyv szerinti értéket a mérleg fordulónapján az eszközök minden egyes csoportjára;
  - a mérlegfordulónapi teljes minimális lízingfizetések és azok jelenértékének egyeztetését. Ezen túlmenően, a gazdálkodónak a következő időszakok mindegyikére meg kell adnia a minimális lízingfizetések mérleg fordulónapi teljes összegét és azok jelenértékét:
    - egy éven belül;
    - egy éven túl, de öt éven belül;
    - öt éven túl;
  - a tárgyidőszak bevételeiben elszámolt függő bérleti díjakat;
  - a mérleg fordulónapján nem visszavonható allízingekből származó, a jövőbeni minimális allízing fizetésekből várt követelések teljes összegét; és
  - a lízingbevevő jelentős lízing megállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:
    - a függő bérleti díjak megállapításának alapját;
    - a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; és
    - a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre, és a további lízingügyletekre vonatkozóan.
24. Ezen túlmenően, az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések, az IAS 36 Eszközök értékvesztése, az IAS 38 Immateriális javak, az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok és az IAS 41 Mezőgazdaság standardokban foglalt közzétételi előírások a lízingelt eszközökre is érvényesek azokban a pénzügyi lízingügyletekben, amelyeket a lízingbevevő eszközök beszerzéseiként számol el.

*Operatív lízingek*

25. Az operatív lízing alapján fizetett lízingfizetéseket az eredménykimutatásban ráfordításként kell elszámolni lineárisan a lízing időtartama során, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását <sup>(1)</sup>.
26. Az operatív lízing esetében a lízingfizetéseket (kivéve az olyan szolgáltatások költségét, mint a biztosítás vagy a karbantartás) az eredménykimutatásban ráfordításként lineárisan kell elszámolni, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a felhasználó hasznának időbeni megoszlását, még azokban az esetekben is, amikor a fizetések nem ilyen alapon történnek.
27. Az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standardban előírt követelményeken túl a lízingbevevőknek operatív lízingek esetén a következő információkat kell közzétenniük:
- a) a visszavonhatatlan operatív lízingszerződések alapján a jövőben esedékes minimális lízingfizetések teljes összegét, az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:
    - i. egy éven belül;
    - ii. egy éven túl, de öt éven belül;
    - iii. öt éven túl;
  - b) a mérleg fordulónapján nem visszavonható allízingekből származó, a jövőbeni minimális allízing fizetésekből várt követelések teljes összegét;
  - c) az időszaki bevételben elszámolt lízing- és allízingfizetéseket, külön kimutatva a minimális lízingfizetéseket, a függő bérleti díjat és az allízingfizetéseket;
  - d) a lízingbevevő jelentős lízingmegállapodásainak általános leírását, amelynek tartalmaznia kell többek között, de nem kizárólag az alábbiakat:
    - i. a függő bérleti díjak megállapításának alapját;
    - ii. a megújítási vagy vételi opciók és értékállósági záradékok meglétét és azok feltételeit; és
    - iii. a lízingmegállapodások által támasztott korlátozásokat, például az osztalékokra, a további kölcsönökre és a további lízingügyletekre vonatkozóan.

**LÍZINGÜGLETEK A LÍZINGBEADÓ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN***Pénzügyi lízingek*

28. A lízingbeadóknak a pénzügyi lízingbe adott eszközöket ki kell mutatniuk a mérlegükben, és követelésként kell azokat bemutatniuk a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.
29. A pénzügyi lízingben a lízingbeadó a tulajdonjoggal járó lényegében minden hasznot és kockázatot átruház, így az esedékes lízingfizetéseket a lízingbeadónak tőketörlesztésként és pénzügyi bevételként kell kezelnie, amelynek az a célja, hogy a lízingbeadó számára megtérüljenek és nyereséget hozzanak a befektetési és a szolgáltatásai.
30. A pénzügyi bevétel elszámolásának olyan ütemben kell történnie, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatos fennálló nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz.
31. A lízingbeadó célja, hogy a pénzügyi bevételt a lízing időtartama során szisztematikus és ésszerű alapon ossza fel. A bevételfelosztás olyan ütemben történik, amely a lízingbeadónak a pénzügyi lízinggel kapcsolatosan fennálló nettó befektetésére állandó – időszaki – megtérülési rátát tükröz. A számviteli időszakhoz tartozó lízingfizetéseket – a szolgáltatások költségeinek kivételével – a bruttó lízingbefektetéssel szemben kell figyelembe venni, csökkentve ezáltal mind a tőke összegét, mind a meg nem szolgált pénzügyi bevételt.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-15 Operatív lízingek – Ösztönzők értelmezését.

32. A lízingbeadó bruttó lízingbefektetésének kiszámítása során alkalmazott, becsült nem garantált maradványértékeket rendszeresen felülvizsgálják. Amennyiben a becsült nem garantált maradványérték lecsökkent, a bevételnek a lízing időtartamára való felosztását felülvizsgálják, és a már elhatárolt összegeket érintő bármely csökkenést azonnal elszámolják.
33. A lízingbeadónál gyakran merülnek fel induló közvetlen költségek, mint például jutalékok és jogi költségek, a lízingszerződés megtárgyalása és megszervezése során. Pénzügyi lízing esetében ezek az induló közvetlen költségek a pénzügyi bevétel termelése érdekében merülnek fel, és vagy azonnal a bevételben kerülnek elszámolásra, vagy pedig a lízing időtartama során kerülnek a bevétellel szemben felosztásra. Ez utóbbi történhet úgy, hogy a költség a felmerülésekor ráfordításként kerül elszámolásra, és ugyanebben az időszakban kerül bevételként elszámolásra a meg nem szolgált pénzügyi bevételnek az induló közvetlen költségekkel megegyező hányada.
34. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadóknak az értékesítés nyereségét vagy veszteségét a tárgyidőszak nyereségében vagy veszteségében a gazdálkodó által az azonnali értékesítés számbavételére alkalmazott politika szerint kell elszámolniuk. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat határoznak meg, az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátozni, amely egy üzleti kamatláb felszámítása esetén adódna. Az induló közvetlen költségeket az eredménykimutatásban a lízing kezdetekor ráfordításként kell elszámolni.
35. A gyártók és a kereskedők gyakran kínálnak vásárlóiknak választási lehetőséget egy eszköz megvásárlása vagy lízingelése között. Egy eszköznek a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó általi lízingbeadása kétféle bevételt keletkeztet:
- a lízingelt eszköz azonnali értékesítéséből származó nyereségnek vagy veszteségnek megfelelő nyereséget vagy veszteséget, normál eladási áron és a vonatkozó mennyiségi vagy kereskedelmi kedvezmények figyelembevételével; és
  - a lízing időtartama alatti pénzügyi bevételt.
36. A lízing időtartamának kezdetén a gyártó vagy kereskedő lízingbeadó által elszámolt értékesítési árbevétel az eszköz valós értéke vagy – ha ez alacsonyabb –, akkor a lízingbeadónak járó minimális lízingfizetések jelenértéke, amelyet az üzleti kamatláb alkalmazásával számítanak ki. Az értékesítésnek a lízing időtartamának kezdetén elszámolt költsége a lízingelt eszköz bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – a könyv szerinti értéke, csökkentve a nem garantált maradványérték jelenértékével. Az értékesítés árbevétele és az értékesítés költsége közötti különbség az értékesítés nyeresége, amely a gazdálkodó által az értékesítésre vonatkozóan alkalmazott politikával összhangban kerül elszámolásra.
37. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadók néha úgy próbálnak ügyfeleket szerezni, hogy mesterségesen alacsony kamatokat kínálnak. Az ilyen kamatlábak alkalmazása miatt az ügyletből származó teljes árbevételnek aránytalanul nagy hányadát számolnák el az értékesítés pillanatában. Ha mesterségesen alacsony kamatlábakat kínálnak, az értékesítés nyeresége arra a szintre lenne korlátozva, amely üzleti kamat felszámítása esetén adódna.
38. A kezdeti közvetlen költségek a lízing időtartamának kezdetén ráfordításként kerülnek elszámolásra, mivel ezek főként a gyártó vagy a kereskedő értékesítési nyereségének megszerzéséhez kapcsolódnak.
39. Az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standardban előírt követelményeken túl a lízingbeadóknak pénzügyi lízingek esetén a következő információkat kell közzétenniük:
- a mérleg fordulónapi teljes bruttó lízingbefektetés és a minimális lízingfizetésekből származó mérlegfordulónapi követelés jelenértékének levezetését. Ezen túlmenően a gazdálkodónak közzé kell tennie a teljes bruttó lízingbefektetést és a minimális lízingfizetési követelések jelenértékét a mérleg fordulónapján az alábbi időszakok mindegyikére vonatkozóan:
    - egy éven belül;
    - egy éven túl, de öt éven belül;
    - öt éven túl;
  - a meg nem szolgált pénzügyi bevételt;
  - a lízingbeadónak járó nem garantált maradványértékeket;
  - a minimális lízingfizetésekből származó behajthatatlan követelésekre képzett halmozott leírást;



- e) a bevételben elszámolt függő bérleti díjakat; és
  - f) a lízingbevevő jelentős lízingmegállapodásainak általános leírását.
40. Növekedési mutatóként gyakran érdemes közzétenni a számviteli időszakban szerzett új üzletben eszközölt, a meg nem szolgáltat bevétellel csökkentett bruttó befektetést, a felmondott lízingügyleteknek megfelelő összeg levonása után.

#### Operatív lízingek

41. A lízingbeadóknak az operatív lízingügyletekben szereplő eszközöket mérlegükben azok jellegének megfelelően kell bemutatniuk.
42. Az operatív lízingből származó lízingbevételt az árbevételben lineárisan kell a lízing időtartama során elszámolni, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek <sup>(1)</sup>.
43. A lízingárbevétel megszerzéséhez felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségek ráfordításként kerülnek elszámolásra. A lízing bevétele (kivéve az olyan szolgáltatásokért kapott összegeket, mint a biztosítás vagy a karbantartás) az árbevételben lineárisan kerül elszámolásra a lízing időtartama alatt, még akkor is, ha az nem ilyen alapon folyik be, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközből származó hasznok csökkennek.
44. A kifejezetten az operatív lízingből származó bevétel megszerzése érdekében felmerülő induló közvetlen költségeket vagy elhatárolják és a lízing időtartama során számolják el bevételként a bérleti díj-bevétel elszámolással arányosan, vagy azt ráfordításként számolják el eredménykimutatásban arra az időszakra vonatkozóan, amelyikben felmerültek.
45. Az értékcsökkenthető lízingelt eszközök értékcsökkenésének összhangban kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközeire alkalmazott szokásos értékcsökkenési politikájával, és az értékcsökkenési költségeket az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 38 Immateriális javak standardokban foglaltak alapján kell megállapítani.
46. Annak eldöntésére, hogy egy lízingelt eszköz értékvesztetté vált-e, vagyis hogy az eszköztől elvárt jövőbeni gazdasági hasznok kisebbek-e az eszköz könyv szerinti értékénél, a gazdálkodónak az eszközök értékvesztésével foglalkozó nemzetközi számviteli standardot kell alkalmaznia, amely tartalmazza az arra vonatkozó követelményeket, hogy a gazdálkodónak hogyan kell felülvizsgálnia az eszközei könyv szerinti értékét; hogyan kell meghatározni az eszközök megtérülő értékét; és mikor kell elszámolnia vagy visszaírnia az értékvesztés miatti veszteséget.
47. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem számol el értékesítési nyereséget operatív lízing ügylet kötésekor, mivel ez nem egyenértékű az értékesítéssel.
48. Az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standardban előírt követelményeken túl a lízingbeadóknak operatív lízingek esetén a következő információkat kell közzétenniük:
- a) a visszavonhatatlan operatív lízingszerződésekből származó jövőbeni minimális lízingfizetések teljes, és az egyes alábbi időszakokra vonatkozó összegét:
    - i. egy éven belüli;
    - ii. egy éven túl, de öt éven belüli;
    - iii. öt éven túli;
  - b) a bevételben elszámolt függő bérleti díjak teljes összegét; és
  - c) a lízingbeadó jelentős lízing megállapodásainak általános leírását.
- 48A. Ezen túlmenően, az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések, az IAS 36 Eszközök értékvesztése, az IAS 38 Immateriális javak, az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok és az IAS 41 Mezőgazdaság standardokban foglalt közzétételi előírások vonatkoznak az operatív lízing ügyletek keretében lízingbe adott eszközökre.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-15 Operatív lízingek – Ösztönzők értelmezést.

## VISSZLÍZINGÜGYLETEK

49. A visszlízingügylet magában foglalja egy eszköznek az eladó általi értékesítését, és ugyanezen eszköznek az eladó számára történő lízingbeadását. A lízingdíjak és az eladási ár rendszerint függenek egymástól, mivel együttesen tárgyalnak azokról. A visszlízingügyletek számviteli elszámolása az érintett lízing típusától függ.
50. Ha egy visszlízingügylet pénzügyi lízinget eredményez, a könyv szerinti értéket meghaladó bármely értékesítési bevétel nem kerül bevételként azonnal elszámolásra az eladó-lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban. Ehelyett azt el kell határolni és a lízing időtartama alatt kell amortizálni.
51. Ha a visszlízing pénzügyi lízing, a tranzakció olyan ügylet, amely révén a lízingbeadó finanszírozást nyújt a lízingbevevőnek az eszközt használva biztosítékként. Ezért nem helyénvaló a könyv szerinti értéket meghaladó értékesítési bevétel részt bevételként kezelni. Az ilyen többlet elhatárolásra kerül és a lízing időtartama alatt amortizálódik.
52. Ha egy visszlízingügylet operatív lízinget eredményez, és nyilvánvaló, hogy az ügyletet valós értéken kötötték, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni. Ha az eladási ár a valós értéknél kisebb, bármely nyereséget vagy veszteséget azonnal el kell számolni, kivéve ha a veszteséget a jövőbeni, a piaci árnál alacsonyabb lízingfizetések kompenzálják, amikor ezt el kell határolni és a lízingfizetések arányában kell amortizálni azon időszak alatt, mely során az eszközt várhatóan használni fogják. Ha az eladási ár magasabb a valós értéknél, a valós érték fölötti részt el kell határolni és azon időszak alatt kell amortizálni, mely során az eszközt várhatóan használni fogják.
53. Ha a visszlízing operatív lízing, és a lízingfizetéseket, valamint az eladási árat valós értéken állapítják meg, valójában normál értékesítési ügylet zajlott le, és bármely nyereség vagy veszteség azonnal elszámolásra kerül.
54. Operatív lízing ügyletek esetén, ha a visszlízingügylet időpontjában a valós érték kisebb az eszköz könyv szerinti értékénél, a könyv szerinti érték és a valós érték közötti különbözettel azonos összegű veszteséget azonnal el kell számolni.
55. A pénzügyi lízingügyletek esetében nincsen szükség ilyen korrekcióra, hacsak nem történt értékvesztés, mely esetben a könyv szerinti értéket az eszközök értékvesztésével foglalkozó Nemzetközi Számviteli Standarddal összhangban le kell csökkenteni a megtérülő összegre.
56. A lízingbeadók és lízingbevevők közzétételi kötelezettségei a visszlízingügyletekre is ugyanúgy érvényesek. A jelentősebb lízingszerződések előírt ismertetése a visszlízingtranzakciók feltételeinek, és a megállapodás egyedi vagy szokatlan rendelkezéseinek a közzétételéhez vezet.
57. A visszlízingügyletek megfelelhetnek az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard 16. bekezdésében foglalt elkülönült közzétételi kritériumoknak.

## ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

58. A jelen standard visszamenőleges alkalmazása javasolt, de nem követelmény. Ha a standardot nem alkalmazzák visszamenőlegesen, akkor a már érvényben lévő pénzügyi lízing ügyletek egyenlegét úgy kell tekinteni, hogy azokat a lízingbeadó megfelelően állapította meg, és a továbbiakban a jelen standard rendelkezéseivel összhangban kell azokat elszámolni.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

59. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. Ha egy gazdálkodó a jelen standardot az 1999. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében alkalmazza, a gazdálkodónak be kell mutatnia azt a tényt, hogy a jelen standardot alkalmazta az 1982-ben jóváhagyott IAS 17 A lízingek elszámolása standard helyett.
60. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1982-ben jóváhagyott IAS 17 A lízingek elszámolása standardot.

**IAS 18 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)**

**Bevételek**

1998-ban az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard módosította az IAS 18 11. bekezdését az IAS 39-re vonatkozó kereszt-hivatkozás besúráásával.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard módosította a 36. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében vált hatályossá.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította a 6. bekezdést. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokra alkalmazandó.

Az IAS 18-hoz a következő SIC Értelmezések tartoznak:

- SIC-27: A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése
- SIC-31: Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók

**TARTALOMJEGYZÉK**

	Bekezdések
Cél	134
Hatókör	135
Fogalmak	136
A bevételek értékelése	136
Az ügylet azonosítása	137
Áruk értékesítése	137
Szolgáltatások nyújtása	138
Kamat, jogdíjak és osztalékok	139
Közzététel	140
Hatálybalépés napja	140

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

**CÉL**

A jövedelmet a Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek úgy határozzák meg, mint a gazdasági hasznokban, a beszámolási időszakban eszközök befolyása vagy növekedése vagy kötelezettségek csökkenése formájában, bekövetkezett növekedések, amelyek azt eredményezik, hogy a saját tőke a tulajdonosok hozzájárulásától eltérő okból nő. A jövedelem mind a bevételeket, mind a nyereségeket magában foglalja. A bevétel az a jövedelem, amely egy vállalkozás szokásos tevékenységéből származik, és számtalan különböző néven illetik, ideértve az árbevételt, a díjakat, a kamatot, az osztalékokat és jogdíjakat. Ennek a standardnak az a célja, hogy előírja bizonyos típusú ügyletekből és eseményekből származó bevételek számviteli kezelésének módját.

A bevétel elszámolásával kapcsolatban az elsődleges kérdés annak meghatározása, hogy mikor lehet a bevételt elszámolni. Bevétel akkor kerül elszámolásra, amikor valószínű, hogy jövőbeli gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodóhoz, és ezeket a hasznokat megbízhatóan mérni lehet. Ez a standard bemutatja, melyek azok a körülmények, amelyekben ezek a kritériumok teljesülnek, és ezért a bevételt elszámolásra kerül. A standard gyakorlati útmutatót is ad ezeknek a kritériumoknak az alkalmazására vonatkozóan.

#### HATÓKÖR

1. A jelen standardot az alábbi ügyletekből és eseményekből származó bevételek elszámolásával kapcsolatban kell alkalmazni:
  - a) áruk értékesítése;
  - b) szolgáltatások nyújtása; és
  - c) a gazdálkodó eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használata.
2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1982-ben jóváhagyott IAS 18 Bevételek elszámolása standardot.
3. Az áruk magukban foglalják a gazdálkodó által értékesítés céljából előállított árukat és a továbbértékesítés céljából vásárolt árukat, mint például a kiskereskedő által vásárolt árut, vagy a továbbértékesítés céljából tartott telket vagy más ingatlant.
4. A szolgáltatások nyújtása jellemzően egy szerződésben vállalt feladatnak adott időszak alatt egy gazdálkodó által történő teljesítését jelenti. A szolgáltatásnyújtás egy vagy több időszak alatt történhet. Néhány szolgáltatásnyújtásra vonatkozó szerződés beruházási szerződésekhez kapcsolódik, ilyenek például a projektmenedzserek és építésszek szolgáltatásaival kapcsolatos szerződések. Az ezekből a szerződések közül származó bevételt nem ez a standard szabályozza, hanem ezeket az IAS 11 Beruházási szerződések standardban előírt, a beruházási szerződésekre vonatkozó követelményeknek megfelelően kell kezelni.
5. A gazdálkodó eszközeinek mások által történő használata a következő formákban eredményez bevételeket:
  - a) kamat – pénzeszközöknek vagy pénzeszköz-egyenértékeseknek, vagy a gazdálkodó követeléseinek használatáért fizetett díjak;
  - b) jogdíjak – a gazdálkodó hosszú lejáratú eszközeinek, például szabadalmaknak, védjegyeknek, szerzői jogoknak és számítógépes szoftvereknek a használatáért fizetett díjak; és
  - c) osztalékok – a nyereségnek a tulajdonosok között meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő zétosztásai.
6. A jelen standard nem foglalkozik azokkal a bevételekkel, amelyek az alább felsoroltakból származnak:
  - a) lízingszerződések (lásd az IAS 17 Lízingek standardot);
  - b) tőke módszerrel elszámolt befektetésekből származó osztalékok (lásd az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot);
  - c) biztosítók biztosítási szerződésai;
  - d) a pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek valós értékében történt változások vagy ezek elidegenítése (lásd az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardot);
  - e) az egyéb forgóeszközök értékében történt változások;
  - f) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközök elsődleges kimutatása és a valós értékükben bekövetkező változások (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot);
  - g) mezőgazdasági termékek elsődleges kimutatása (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot);
  - h) ásványi ércek kitermelése.

## FOGALMAK

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

A bevétel gazdasági hasznoknak az adott időszak alatt a gazdálkodó szokásos tevékenysége során történő bruttó beáramlásai, amikor ezek a beáramlások a tulajdonosok hozzájárulásaiból eredő növekedésektől eltérő módon emelik a saját tőkét.

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

8. A bevétel a gazdálkodónak kizárólag a saját számlára kapott és járó gazdasági hasznok bruttó beáramlásait foglalja magában. A harmadik fél javára beszedett összegek, úgy mint a forgalmi adók, áruk és szolgáltatások adói, valamint az általános forgalmi adók nem a gazdálkodóhoz befolyó gazdasági hasznok és nem eredményeznek növekedést a saját tőkében. Emiatt ezek nem tartoznak a bevételek közé. Hasonlóképpen, egy ügynöki viszonyban a gazdasági hasznon bruttó beáramlásai magukban foglalják azokat az összegeket, amelyeket a megbízó nevében szedtek be és amelyek nem eredményeznek növekedést a gazdálkodó saját tőkéjében. A megbízó nevében beszedett összegek nem minősülnek bevételnek. Ezzel szemben a jutalék összege bevétel.

## A BEVÉTELEK ÉRTÉKELÉSE

9. A bevételeket a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell kimutatni <sup>(1)</sup>.

10. Egy ügyletből származó bevétel összegét rendszerint a gazdálkodó és az eszköz vevője vagy használója között létrejött szerződés határozza meg. Az összeget a kapott vagy járó ellenérték valós értékén kell értékelni, figyelembe véve a gazdálkodó által jóváhagyott bármilyen kereskedelmi és mennyiségi engedmény összegét.

11. Az ellenérték leggyakrabban pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek formájában van és a bevétel összege a kapott vagy járó pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege. Ha azonban a pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek beáramlása halasztva történik, az ellenérték valós értéke kevesebb lehet, mint a kapott vagy járó pénzeszközök nominális összege. Egy gazdálkodó például kamatmentes hitelt adhat a vevőnek, vagy az áru értékesítésével kapcsolatos ellenértékként a piaci kamatláb alacsonyabb kamatozású fizetési ígervényt fogadhat el a vevőtől. Amikor a megállapodás által ténylegesen egy finanszírozási ügylet jön létre, az ellenérték valós értéke az összes jövőbeli befizetésnek egy beszámított kamatlábbal való diszkontálásával kerül meghatározásra. A beszámított kamatláb az alábbi két lehetőség közül az, amelyiket pontosabban lehet meghatározni:

- a) vagy egy hasonló hitelminősítésű kibocsátó hasonló instrumentumánál alkalmazott kamatláb; vagy
- b) egy olyan kamatláb, amely az instrumentum névértékét az áruk vagy szolgáltatások jelenlegi készpénzes értékesítési árának szintjére diszkontálja.

Az ellenérték valós értéke és nominális összege közötti különbség a 29. és a 30. bekezdésnek, valamint az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardnak megfelelően kamatbevételként kerül elszámolásra.

12. Amikor árukat vagy szolgáltatásokat cserélnek el hasonló jellegű és értékű árukkal vagy szolgáltatásokkal, a csere nem minősül bevétel eredményező ügyletnek. Gyakran ez a helyzet olaj- vagy tejtermékekkel kapcsolatban, ahol a szállítók gyakran cserélik el különböző helyeken lévő készleteiket, hogy az adott hely igényeit jobban ki tudják elégíteni. Amikor áruk értékesítésére vagy szolgáltatások nyújtására nem hasonló árukért vagy szolgáltatásokért cserében kerül sor, a csere bevétel eredményező ügyletnek minősül. A bevételt a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értékén kell értékelni, amelyet módosítani kell az átadott pénzeszközökkel vagy pénzeszköz-egyenértékesekkel. Amikor a kapott áruk vagy szolgáltatások valós értéke nem mérhető megbízhatóan, a bevételt az átadott áruk vagy szolgáltatások valós értékén kell értékelni, módosítva az átadott pénzeszközökkel vagy pénzeszköz-egyenértékesekkel.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-31 Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók értelmezést.

## AZ ÜGYLET AZONOSÍTÁSA

13. Az ebben a standardban szereplő megjelenítési kritériumokat rendszerint minden egyes ügyletre külön-külön kell alkalmazni. Bizonyos körülmények között azonban az ügylet lényegének visszaadásához szükség van arra, hogy az egyes ügyletek külön-külön azonosítható elemeire alkalmazzák a megjelenítési kritériumokat. Amikor például egy termék eladási ára a későbbi szolgáltatásokra vonatkozóan egy azonosítható összeget is magában foglal, ezt az összeget el kell határolni és annak az időszaknak a bevételeként kell elszámolni, amelynek során a szolgáltatást nyújtják. Ezzel szemben két vagy több ügyletre együttesen kell alkalmazni a megjelenítési kritériumokat, ha azok oly módon kapcsolódnak egymáshoz, hogy a kereskedelmi hatást az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehet megérteni. Egy gazdálkodó például értékesíthet árukat és ezzel egy időben külön szerződést köthet az áruknak egy későbbi időpontban történő visszavásárlására, amely így érvényteleníti az ügylet tényleges hatását; ilyen esetben a két ügylet együttesen kezelendő.

## ÁRUK ÉRTÉKESÍTÉSE

14. Az áruk értékesítéséből származó bevételt akkor kell elszámolni, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:
- a) a gazdálkodó átadta a vevőnek az áruk tulajdonjogával járó lényeges kockázatokat és hasznokat;
  - b) a gazdálkodó nem tart fenn sem a tulajdonjoggal szokásosan járó további irányítási jogot, sem az eladott áruk felett gyakorolt ellenőrzési jogot;
  - c) a bevétel összege megbízhatóan mérhető;
  - d) valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz; és
  - e) az ügylettel kapcsolatban felmerült vagy még felmerülő költségek megbízhatóan mérhetők.
15. Annak megállapítása, hogy egy gazdálkodó mikor adja át a vevőnek a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet körülményeinek vizsgálatát igényli. A legtöbb esetben a tulajdonjoggal járó kockázatok és hasznok átadása egybeesik a tulajdonjog jogcímének a vevő felé történő átadásával vagy a birtoklás átengedésével. A legtöbb kiskereskedelmi értékesítés esetében ez történik. Egyéb esetekben azonban a tulajdonjoggal járó kockázatok és hasznok átadása a tulajdonjog jogcímének átadásától vagy a birtoklás átengedésétől eltérő időpontban történik.
16. Ha a gazdálkodó a tulajdonjoggal kapcsolatos lényeges kockázatokat tart meg, az ügylet nem minősül értékesítésnek, és bevétel nem kerül elszámolásra. Egy gazdálkodó számtalan módon tarthat meg tulajdonjoggal járó lényeges kockázatot. Az alábbiak olyan esetekre vonatkozó példák, amikor lehet, hogy a gazdálkodó megtartja a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat:
- a) amikor nem megfelelő teljesítés esetére a gazdálkodónak olyan kötelezettsége marad, amelyet a szokásos garanciális előírások nem fedeznek;
  - b) amikor egy értékesítésből befolyó bevétel az áru vevő általi értékesítéséből származó bevételnek az eredetétől függ;
  - c) amikor a leszállított terméket installálni kell és az installálás a szerződés lényeges részét képezi és ezt a vállalkozó még nem teljesítette; és
  - d) amikor a vevőnek a szerződésben rögzített indokkal joga van elállni a szerződéstől, és a gazdálkodó bizonytalan az elállás valószínűségét illetően.
17. Ha egy gazdálkodó csak a tulajdonjoggal járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevétel elszámolásra kerül. Lehet például, hogy az eladó kizárólag a követelés összege behajtásának érdekében tartja meg az árukkal kapcsolatos tulajdonjogát. Ilyen esetben, ha a gazdálkodó átadta a tulajdonjoggal járó lényeges kockázatokat és hasznokat, az ügylet értékesítésnek minősül és a bevétel elszámolásra kerül. Egy másik példa arra, hogy egy gazdálkodó csak a tulajdonjoggal járó nem jelentős mértékű kockázatot tart meg, egy olyan kiskereskedelmi értékesítés lehet, amikor visszatérítést ajánlanak arra az esetre, ha a vevő nem elégedett. Ilyen esetekben a bevétel az értékesítéssel egy időben kerül elszámolásra, feltéve hogy az eladó megbízhatóan meg tudja becsülni a jövőbeli visszahozatalokat, és a visszahozatalokra a korábbi tapasztalatok és egyéb releváns tényezők alapján kötelezettséget mutat ki.

18. A bevételt csak akkor lehet elszámolni, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Néhány esetben ez mindaddig nem valószínű, amíg az ellenérték nem folyik be, vagy amíg egy bizonytalansági tényező meg nem szűnik. Bizonytalan lehet például, hogy egy külföldi kormányzati hatóság engedélyezni fogja-e egy értékesítésből származó ellenértéknek egy másik országba történő átutalását. Amikor az engedélyt megadták, a bizonytalanság megszűnik, és a bevétel elszámolásra kerül. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.
19. Az ugyanahhoz az ügyletnek vagy egyéb eseményhez kapcsolódó bevételek és ráfordítások egyidejűleg kerülnek elszámolásra; ezt a folyamatot általában a bevételek és ráfordítások összemérésének hívják. A ráfordításokat, ideértve a garanciát és egyéb, az áru szállítása után felmerülő költségeket, olyankor általában megbízhatóan lehet mérni, amikor a bevétel elszámolására vonatkozó egyéb feltételek teljesülnek. Amikor azonban a ráfordításokat nem lehet megbízhatóan mérni, a bevételt nem lehet elszámolni; ilyen körülmények között minden, az áruk értékesítéséért már megkapott ellenértéket kötelezettségként kell kimutatni.

#### SZOLGÁLTATÁSOK NYÚJTÁSA

20. Amikor egy szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügylet kimenetele megbízhatóan megbecsülhető, az ügylettel kapcsolatos bevételt az ügylet mérlegfordulónapi teljesítési fokának megfelelően kell elszámolni. Az ügylet kimenetele akkor becslhető megbízhatóan, amikor az alábbi feltételek mindegyike teljesül:
- a bevételek összege megbízhatóan mérhető;
  - valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz;
  - az ügylet mérlegfordulónapi teljesítési foka megbízhatóan mérhető; és
  - az ügylettel kapcsolatban felmerült ráfordítások és az ügylet befejezéséhez szükséges ráfordítások megbízhatóan mérhetők <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>.
21. A bevételnek az ügylet teljesítési foka szerinti elszámolását gyakran a teljesítésarányos módszernek nevezik. Ezen módszer alapján a bevételt abban a számviteli időszakban jelenítik meg, amelyben a szolgáltatásokat nyújtották. A bevétel ily módon történő elszámolása hasznos információt nyújt egy adott időszak alatt elvégzett szolgáltatás mértékéről és a teljesítményről. Az IAS 11 Beruházási szerződések standard szintén a bevételnek ily módon történő elszámolását követeli meg. Annak a standardnak a követelményei általánosan alkalmazandók a szolgáltatásnyújtást tartalmazó ügyletek bevételeinek és a kapcsolódó ráfordításoknak az elszámolására.
22. A bevételt csak akkor lehet elszámolni, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, ráfordításként, nem pedig az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.
23. Egy gazdálkodó általában képes megbízható becsléseket készíteni azt követően, hogy az alábbiakról egyeztetett az ügylet többi szereplőjével:
- a felek által nyújtott vagy igénybe vett szolgáltatás tekintetében minden egyes fél érvényesíthető jogairól;
  - az átadandó ellenértékről; és
  - a rendezés módjáról és feltételeiről.

Rendszerint az is szükséges a gazdálkodó számára, hogy hatékony belső pénzügyi tervezési és jelentési rendszerrel rendelkezzen. A gazdálkodó áttekinti és szükség esetén módosítja a bevételek becsléseit a szolgáltatás teljesítése során. Az ilyen módosítások szükségessége nem feltétlenül jelenti azt, hogy az ügylet eredményét nem lehet megbízhatóan megbecsülni.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmának megítélése értelmezést.

<sup>(2)</sup> Lásd még a SIC-31 Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó bartertranzakciók értelmezést.

24. Az ügylet teljesítési fokát számos módszerrel meg lehet határozni. A gazdálkodó azt a módszert használja, amelyik a teljesített szolgáltatást megbízhatóan méri. Az ügylet természetétől függően a módszerek magukban foglalhatják:
- a) az elvégzett munka felmérését;
  - b) az adott időpontig elvégzett szolgáltatásoknak a teljes elvégzendő szolgáltatásokhoz viszonyított arányát; vagy
  - c) az adott időpontig felmerült ráfordításoknak az ügylet becsült összes ráfordításához viszonyított arányát. Csak azok a ráfordítások tartoznak az adott időpontig felmerült ráfordítások közé, amelyek az adott időpontig elvégzett szolgáltatásokhoz kapcsolódnak. Csak azok a ráfordítások tartoznak az ügylet becsült összes ráfordításai közé, amelyek az elvégzett, vagy a még elvégzendő szolgáltatásokhoz kapcsolódnak.
- A vevőktől kapott részletfizetések és előlegek gyakran nem tükrözik az elvégzett szolgáltatások mértékét.
25. Praktikus okokból, amikor egy előírt időszak alatt meghatározatlan számú cselekmény révén nyújtják a szolgáltatást, a bevételt az előírt időszak folyamán lineárisan kell elszámolni, hacsak nem nyilvánvaló, hogy valamilyen másik módszer jobban tükrözné a teljesítés fokát. Amikor egy bizonyos cselekmény sokkal jelentősebb, mint a többi, a bevétel elszámolását el kell halasztani mindaddig, amíg ezt a jelentős cselekményt el nem végzik.
26. Amikor egy szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügylet kimenetele nem becsülhető megbízhatóan, a bevételt az elszámolt ráfordításoknak csak olyan mértékéig lehet elszámolni, amely mértékben azok megtérülnek.
27. Egy ügylet kezdeti szakaszában gyakran előfordul, hogy az ügylet kimenetelét nem lehet megbízhatóan megbecsülni. Valószínűsíthető lehet azonban, hogy a gazdálkodónak az ügylet során felmerült ráfordításai megtérülnek. Ezért a bevételt a felmerült ráfordításoknak csak olyan mértékéig lehet elszámolni, amely mértékig azok várhatóan megtérülnek. Mivel az ügylet eredménye nem becsülhető megbízhatóan, nyereséget nem lehet elszámolni.
28. Amikor egy ügylet eredménye nem becsülhető meg megbízhatóan és nem valószínű, hogy a felmerült költségek megtérülnek, a bevételt nem lehet elszámolni, és a felmerült ráfordításokat költségként kell elszámolni. Amikor megszűnnek azok a bizonytalansági tényezők, amelyek megakadályozták, hogy megbízhatóan meg lehessen becsülni a szerződés kimenetelét, a bevételt a 20., nem pedig a 26. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni.

#### KAMAT, JOGDÍJAK ÉS OSZTALÉKOK

29. A gazdálkodó eszközeinek mások által történő, kamatot, jogdíjakat és osztalékokat eredményező használatából származó bevételt a 30. bekezdésben felsoroltak alapján kell elszámolni, amikor:
- a) valószínű, hogy az ügyletbe kapcsolódó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz; és
  - b) a bevétel összegét megbízhatóan lehet mérni.
30. A bevételt a következők alapján kell elszámolni:
- a) a kamatot időarányosan kell elszámolni, figyelembe véve az eszközökből származó effektív hozamot;
  - b) a jogdíjakat a rájuk vonatkozó megállapodás tartalmának megfelelően, az időbeli elhatárolás elve alapján kell elszámolni; és
  - c) az osztalékokat akkor kell elszámolni, amikor a részvényeseknek a kifizetéshez való joga létrejön.
31. Egy eszköz effektív hozama az a kamatláb, amely az eszköz élettartama alatt várható jövőbeli pénzbevételeknek az eszköz induló könyv szerinti értékére történő diszkontálásához szükséges. A kamatbevétel magában foglalja minden kedvezmény, felár vagy az adósságot megtestesítő értékpapír induló könyv szerinti értéke és a lejáratkori érték közötti bármely egyéb különbözet amortizációjának az összegét.



32. Amikor ki nem fizetett kamat halmozódott fel a kamatozó befektetés beszerzése előtt, a későbbi kamatbevétel a befektetés megszerzése előtti és utáni időszakok között megosztásra kerül; csak a befektetés beszerzése utáni rész kerül bevételként elszámolásra. Amikor a részvényre járó osztalékokat a befektetés megszerzése előtti időszak adózott eredményéből határozzák meg, ezeket az osztalékokat levonják az értékpapírok bekerülési értékéből. Amennyiben bonyolult, vagy csak önkényes alapon lehet elvégezni egy ilyen megosztást, az osztalékok bevételként kerülnek elszámolásra, kivéve ha azok egyértelműen a tulajdoni részesedést jelentő értékpapírok bekerülési értékének részbeni megtérülését jelentik.
33. A jogdíjak a vonatkozó megállapodás feltételeinek megfelelően járnak, és rendszerint ezen az alapon kerülnek elszámolásra, hacsak – tekintettel a megállapodás tartalmára – nem megfelelőbb a bevételnek valamely egyéb szisztematikus és ésszerű alapon történő elszámolása.
34. Bevétel csak akkor kerül elszámolásra, amikor valószínű, hogy az ügylettel járó gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz. Amikor azonban egy olyan összeg behajtásával kapcsolatosan merül fel bizonytalansági tényező, amelyet már beleszámítottak a bevételbe, a behajthatatlan összeget vagy azt az összeget, amelyről már nem valószínű, hogy behajtható, inkább ráfordításként, mintsem az eredetileg elszámolt bevétel összegének módosításaként kell elszámolni.

#### KÖZZÉTÉTEL

35. A gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) a bevételek elszámolására vonatkozóan alkalmazott számviteli politikát, ideértve a szolgáltatásnyújtást magában foglaló ügyletek teljesítési fokának meghatározásához alkalmazott módszereket is;
  - b) az időszak alatt elszámolt minden lényeges bevételi kategória összegét, ideértve az alább felsoroltakból származó bevételt:
    - i. áruk értékesítése;
    - ii. szolgáltatások nyújtása;
    - iii. kamat;
    - iv. jogdíjak;
    - v. osztalékok; és
  - c) minden egyes lényeges bevételi kategóriában szereplő, az áruk és szolgáltatások cseréjéből származó bevétel összegét.
36. A gazdálkodó az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardnak megfelelően teszi közzé függő kötelezettségeit és függő követeléseit. Függő kötelezettségek és függő eszközök olyan tételekből keletkezhetnek, mint a garanciaköltségek, keresetek, bírságok vagy lehetséges veszteségek.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

### IAS 19 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 2002-BEN)

#### Munkavállalói juttatások

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által 1993-ban módosított formában elfogadott IAS 19 Nyugdíjazási juttatások költségei standardot. Ez a módosított standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérleg fordulónap utáni események standard módosította a 20 b), 35., 125. és 141. bekezdést. Ezek a módosítások a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében léptek hatályba.

Ez a standard 2000-ben módosításra került, melynek során változott a program eszközeinek fogalma, továbbá bevezetésre kerültek a visszafizetések kimutatásával, értékelésével és közzétételével kapcsolatos követelmények. Ezek a módosítások a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakok tekintetében léptek hatályba.

További módosításokra került sor 2002-ben a pusztán az aktuáriusi veszteségek vagy múltbeli szolgáltatási költségek eredményeként keletkező nyereségek, valamint a pusztán az aktuáriusi nyereségek miatt keletkező veszteségek elszámolásának megakadályozására. A módosítások a 2002. május 31-én vagy azt követően végződő beszámolási időszakok tekintetében hatályosak. A korábbi alkalmazás javasolt.

## BEVEZETÉS

1. A standard előírja, hogyan kell a munkáltatónak a munkavállalói juttatásokat elszámolniuk és közzétenniük. Ez a standard az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjazási juttatások költségei standard helyébe lép. A régi IAS 19-hez képest a főbb módosításokat a Következtetések alapja (D. függelék) tartalmazza. A standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd IAS 26 Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás standardot).
2. A standard a munkavállalói juttatások öt kategóriáját különbözteti meg:
  - a) a munkavállalók részére biztosított rövid távú munkavállalói juttatásokat, amilyenek a bérek, a fizetések és a társadalombiztosítási járulékok, a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság, a nyereségrészesedés és a jutalmak (amennyiben a tárgyidőszak vége után tizenkét hónapon belül fizetendő), és a nem pénzbeli juttatások (amilyen az egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó, és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);
  - b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, amelyek a nyugdíjak, a nyugdíjazással kapcsolatos egyéb juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;
  - c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokat, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon túl fizetendő, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;
  - d) a végkielégítéseket; és
  - e) a tőkealapú juttatásokat.
3. A standard megköveteli, hogy a gazdálkodó a rövid távú munkavállalói juttatásokat akkor számolja el, amikor a munkavállaló a juttatásokért cserébe a szolgáltatást elvégezte.
4. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok meghatározott hozzájárulási programokként vagy meghatározott juttatási programokként minősíthetők. A standard konkrét útmutatást ad a több munkáltatós programokra, az állami programokra és a biztosított juttatási programokra vonatkozóan.
5. A meghatározott hozzájárulási programok esetében a gazdálkodó egy állandó hozzájárulást fizet be egy külön jogi egységbe (egy alapba) és nem terheli jogi vagy vélelmezett kötelem további hozzájárulások megfizetésére akkor sem, ha az alapnak nem áll rendelkezésére elegendő eszköz a tárgyidőszakban vagy a korábbi időszakokban megszolgált munkavállalói juttatások megfizetésére. A standard azt követeli meg a gazdálkodótól, hogy a meghatározott hozzájárulási programba befizetett hozzájárulások összegét akkor számolja el, amikor ezekért a hozzájárulásokért cserébe a munkavállaló a szolgáltatást elvégezte.
6. Minden egyéb, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási program meghatározott juttatási programnak minősül. A meghatározott juttatási programok lehetnek fedezetlenek, vagy lehetnek teljesen vagy részben fedezettek. A standard előírja a gazdálkodó számára, hogy:
  - a) ne csak a gazdálkodót terhelő jogi kötelem, hanem a gazdálkodó tapasztalatából eredő bármely vélelmezett kötelem is számolja el;

- b) olyan rendszerességgel állapítsa meg a meghatározott juttatási kötelek jelenértékét és a program eszközeinek valós értékét, amely által biztosítható, hogy a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegek ne térjenek el lényegesen azoktól az összegektől, amelyeket a mérlegfordulónapján határoztak volna meg;
- c) a kivetített jóváírási egység módszerét alkalmazza a köteleinek és költségeinek az értékelésére;
- d) a juttatást a juttatási program számítási módszerének megfelelően rendelje hozzá az egyes szolgálati időszakokhoz, kivéve ha a munkavállalónak járó juttatás a későbbi években lényegesen magasabb lesz, mint a korábbi években volt;
- e) elfogulatlan és egymással összhangban álló aktuáriusi feltételezéseket alkalmazzon a demográfiai változókra (mint például munkaerő-vándorlás és halálozási arány) és a pénzügyi változókra vonatkozóan (mint például jövőbeni fizetésemelések, az egészségügyi költségek változásai és az állami juttatási programokban bekövetkező bizonyos változások). A pénzügyi feltételezéseknek a mérlegfordulónapján rendelkezésre álló, a kötelek teljesítési időszakára vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk;
- f) a diszkontlátat a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelek pénznemével és futamidejével egyező pénznemű és futamidejű, jó minőségű vállalati kötvények (vagy, olyan országokban, ahol nincs jelentős piaca az ilyen kötvényeknek, államkötvények) mérleg-fordulónapi piaci hozama alapján határozza meg;
- g) a program eszközállományának valós értékét vonja le a kötelek könyv szerinti értékéből. Egyes visszafizetési jogosultságokat, amelyek nem minősülnek a program eszközeinek, a program eszközeivel azonos módon kell kezelni, kivéve ha inkább elkülönült eszközként kerülnek kimutatásra, mint a kötelemből való levonásként;
- h) az eszközök könyv szerinti értékét oly módon korlátozza, hogy az ne haladja meg a következők nettó összegét:
- i. bármely múltbeli szolgálat még el nem számolt költsége és az aktuáriusi veszteségek; plusz
  - ii. bármely, a programból származó visszatérítésként vagy a programba befizetendő jövőbeni hozzájárulás csökkenéseként megjelenő gazdasági haszon jelenértéke;
- i) lineáris alapon számolja el a múltbeli szolgálat költségeit, a módosított juttatásokra való jogosultság megszerzéséig hátralévő átlagos időtartam alatt;
- j) a meghatározott juttatási program megszorításakor vagy rendezésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget a megszorítás vagy a rendezés időpontjában számolja el. A nyereségnek vagy veszteségnek tartalmaznia kell a meghatározott juttatási kötelek jelenértékében és a program eszközeinek valós értékében bekövetkező bármely változást, és bármely kapcsolódó aktuáriusi nyereségnek vagy veszteségnek és a múltbeli szolgálat bármely költségének még el nem számolt részét; és
- k) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek halmozott nettó összegének azt a részét számolja el, amely az alábbiak közül a nagyobbat meghaladja:
- i. a (program eszközeinek levonása előtti) meghatározott juttatási kötelek jelenértékének 10 %-a; és
  - ii. a program bármely eszközei valós értékének 10 %-a.

Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolandó része minden egyes meghatározott juttatási programra vonatkozóan az előző beszámolási időpontban a 10 %-os „folyosón” kívül eső rész, osztva az adott programban részt vevő munkavállalók még hátralévő munkában töltendő várható idejének átlagával.

A standard megengedi a gyorsabb elszámolást eredményező, szisztematikus módszerek alkalmazását is, feltéve hogy a nyereségek és veszteségek elszámolásának alapja azonos, és ezt az alapot időszakról időszakra következetesen alkalmazzák. Az ilyen megengedett módszerek közé tartozik az, hogy valamennyi aktuáriusi nyereséget és veszteséget azonnal elszámolnak.

7. A standard az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások elszámolásánál egyszerűbb módszert ír elő, mint a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoknál: az aktuáriusi nyereségek és veszteségek, és a múltbeli szolgálat költségei azonnal elszámolásra kerülnek.
8. A végkielégítések olyan munkavállalói juttatások, amelyek fizetendővé válhatnak: a gazdálkodónak a munkavállaló munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére vonatkozó döntése miatt; vagy a munkavállalónak az önkéntes felmondásnak az ezen juttatásokért cserébe történő elfogadására vonatkozó döntése miatt. A kötelelem keletkezésének kiváltó eseménye inkább a munkaviszony megszűnése, és nem a munkavállaló szolgálati ideje. Ezért a gazdálkodó a végkielégítéseket akkor és csakis akkor számolhatja el, amikor a gazdálkodó már bizonyíthatóan elkötelezte magát vagy:
- egy munkavállaló vagy a munkavállalók egy csoportja munkaviszonyának a szokásos nyugdíjkorhatár elérése előtti megszüntetésére; vagy
  - végkielégítés biztosítására a munkavállalók önkéntes felmondását ösztönző ajánlat eredményeként.
9. A gazdálkodó akkor, és csak akkor kötelezte el magát bizonyíthatóan a munkaviszony megszüntetése mellett, amikor részletes formális tervvel rendelkezik (meghatározott minimális tartalommal) a munkaviszony megszűnésére vonatkozóan, és a terv visszavonásának reális esélye nem áll fenn.
10. Azokban az esetekben, amikor a végkielégítések a mérleg fordulónapját követő 12 hónapon túl válnak esedékessé, azokat diszkontálni kell. Azon esetekben, amikor a munkáltató ajánlatot tesz, hogy a munkavállalók önkéntes felmondását ösztönözze, a végkielégítések összegét az ajánlatot várhatóan elfogadó munkavállalók száma alapján kell értékelni.
11. A tőkealapú juttatások olyan munkavállalói juttatások, amelyek alapján: a munkavállalóknak vagy joguk van a gazdálkodó (vagy anyavállalata) által kibocsátott tőkeinstrumentumokat szerezni; vagy a gazdálkodónak a munkavállalókkal szembeni kötelemény összege a gazdálkodó által kibocsátott tőkeinstrumentumok jövőbeli árának függvénye. A standard meghatározott közzétételeket ír elő az ilyen juttatásokra, de nem határoz meg követelményeket az elszámolásukra és értékelésükre vonatkozóan.
12. A standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő elszámolási időszakok tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. A standard első alkalmazásakor a gazdálkodó öt évnél nem hosszabb idő alatt számolhatja el a munkaviszony megszűnése utáni juttatások miatti kötelezettségnövekedést. Ha a standard bevezetése a kötelezettséget csökkenti, a gazdálkodónak a csökkenést azonnal el kell számolnia.
13. Ez a standard 2000-ben módosításra került, melynek során változott a program eszközeinek fogalma, továbbá bevezetésre kerültek a visszafizetések kimutatásával, értékelésével és közzétételével kapcsolatos követelmények. Ezek a módosítások a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő beszámolási időszakok tekintetében léptek hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	145
Hatókör	145
Fogalmak	146
Rövid távú munkavállalói juttatások	149
Megjelenítés és értékelés	149
Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás	149
Rövid távú fizetett távollétek	149
Nyereségrészesedési és jutalmazási programok	150

Közzététel	151
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: a meghatározott hozzájárulási programok és a meghatározott juttatási programok megkülönböztetése	151
Több munkáltatós programok	152
Állami programok	154
Biztosított juttatások	154
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: meghatározott hozzájárulási programok	155
Megjelenítés és értékelés	155
Közzététel	155
A munkaviszony megszűnése utáni juttatások: meghatározott juttatási programok	155
Megjelenítés és értékelés	156
Vélelmezett kötelelem elszámolása	156
Mérleg	156
Eredménykimutatás	159
Megjelenítés és értékelés: a meghatározott juttatási kötelek és a tárgyidőszaki szolgálat költségének jelenértéke	159
Aktuáriusi értékelési módszer	159
A juttatások összegének hozzárendelése a szolgálati évekhez	160
Aktuáriusi feltételezések	163
Aktuáriusi feltételezések: diszkontláb	164
Aktuáriusi feltételezések: fizetések, juttatások és egészségügyi költségek	164
Aktuáriusi nyereségek és veszteségek	166
Múltbeli szolgálat költsége	167
Megjelenítés és értékelés: program eszközök	168
A program eszközeinek valós értéke	168
Visszatérítések	168
A program eszközeinek hozama	169
Üzleti kombinációk	170
Megszorítások és rendezések	170
Bemutató	172

Beszámítás	172
A rövid lejáratú/nem rövid lejáratú megkülönböztetése	172
A munkaviszony megszűnése utáni juttatás költségeinek pénzügyi elemei	172
Közzététel	172
Egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások	174
Megjelenítés és értékelés	175
Közzététel	175
Végkielégítések	176
Megjelenítés	176
Értékelés	177
Közzététel	177
Tőkealapú juttatások	177
Megjelenítés és értékelés	177
Közzététel	177
Átmeneti rendelkezések	179
Hatálybalépés napja	180

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

#### CÉL

A jelen standardnak az a célja, hogy előírja a munkavállalói juttatások elszámolását és közzétételét. A standard a gazdálkodótól megköveteli, hogy jelenítsen meg:

- egy kötelezettséget akkor, amikor a munkavállaló a jövőben kifizetendő munkavállalói juttatásért cserébe a szolgálatot elvégzi; és
- egy ráfordítást akkor, amikor a gazdálkodó a munkavállaló által a munkavállalói juttatásért cserébe nyújtott szolgálatból keletkező gazdasági hasznot élvezi.

#### HATÓKÖR

- A jelen standardot a munkáltatónak a munkavállalói juttatások elszámolására kell alkalmaznia.
- A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatási programok beszámolásával (lásd IAS 26 Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás standardot).
- A jelen standard alkalmazandó valamennyi munkavállalói juttatásra, beleértve:
  - a gazdálkodó és az egyes munkavállalók, azok csoportja vagy képviselői között írásban meghatározott programok vagy más formális megállapodások alapján adott juttatásokat;

- b) a jogszabályi előírások vagy iparági megállapodások alapján adott juttatásokat, amelyek szerint a gazdálkodóknak a nemzeti, állami, iparági vagy más, több munkáltatós juttatási programokba befizetést kell teljesíteniük; vagy
- c) olyan, nem formális gyakorlat alapján adott juttatásokat, amelyből vélelmezett kötelelem keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelemet, amikor a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelelem például, amikor a gazdálkodó nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.

4. A munkavállalói juttatásokhoz tartoznak:

- a) a munkavállalók részére biztosított rövid távú munkavállalói juttatásokat, amilyenek a bérek, a fizetések és a társadalombiztosítási járulékok, a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság, a nyereségrészesedés és a jutalmak (amennyiben a tárgyidőszak vége után tizenkét hónapon belül esedékesek), és a nem pénzbeli juttatások (amilyen az egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása);
- b) a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat, amelyek a nyugdíjak, a nyugdíjazással kapcsolatos egyéb juttatások, a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás;
- c) az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások, beleértve a hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy alkotószabadságot, a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmat, a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatást, és, amennyiben azok teljesen nem válnak esedékessé a tárgyidőszak végét követő tizenkét hónapon belül, a nyereségrészesedést, a jutalmakat és a halasztott kifizetésű juttatásokat;
- d) a végkielégítések; és
- e) a tőkealapú juttatások.

Mivel a fenti a)–e) bekezdésben felsorolt valamennyi kategória eltérő sajátosságokkal rendelkezik, jelen standard kategóriáinként eltérő követelményeket állapít meg.

- 5. A munkavállalói juttatások tartalmazzák a munkavállalóknak vagy az általuk eltartottaknak adott juttatásokat, és teljesíthetők közvetlenül a munkavállalóknak, azok házastársainak, gyermekeinek, vagy más eltartottainak, vagy harmadik személyeknek, például biztosítótársaságoknak történő kifizetések (vagy termékek vagy szolgáltatások átadása) révén.
- 6. A munkavállaló a gazdálkodó részére szolgálatot főmunkaidőben, részmunkaidőben, állandóan, alkalmanként vagy átmenetileg végezhet. E standard vonatkozásában az igazgatók és a vezetés más tagjai a munkavállalók közé tartoznak.

FOGALMAK

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

Munkavállalói juttatás minden olyan juttatás, amelyet a gazdálkodó a munkavállalók által elvégzett munkáért ad.

Rövid távú munkavállalói juttatások olyan (a végkielégítéstől és a tőkealapú juttatásoktól eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek teljes mértékben esedékessé válnak annak az időszaknak a lezárását követő tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó munkát elvégezte.

Munkaviszony megszűnése utáni juttatások olyan (a végkielégítéstől és a tőkealapú juttatásoktól eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek a munkaviszony befejezése után járnak.

Munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok olyan formális vagy nem formális megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egy vagy több munkavállalóját a munkaviszony megszűnése utáni juttatásban részesíti.

Meghatározott hozzájárulási programok olyan, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok, amelyeknél a gazdálkodó egy elkülönült szervezetbe (alapba) előre meghatározott hozzájárulást fizet, és nem lesz további hozzájárulások fizetésére vonatkozó jogi vagy vélelmezett köteleme arra az esetre, ha az alap nem rendelkezik elegendő eszközzel a munkavállalók tárgyidőszaki és megelőző időszaki szolgáltatásával kapcsolatos összes munkavállalói juttatás kifizetésére.

Meghatározott juttatási programok a meghatározott hozzájárulási alapoktól különböző, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok.

Több munkáltató (juttatási) programok olyan (az állami programokon kívüli) meghatározott hozzájárulási vagy juttatási programok, amelyek:

- a) a különböző, nem közös ellenőrzés alatt működő gazdálkodók által átadott eszközöket összevonják; és
- b) ezeket az eszközöket egynél több gazdálkodó munkavállalói juttatásaihoz használják, azon az alapon, hogy a hozzájárulások és juttatások szintje annak a gazdálkodónak a kilitétől függetlenül kerül meghatározásra, amely az érintett munkavállalókat foglalkoztatja.

Egyéb hosszú lejáratú munkavállalói juttatások olyan (a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoktól, a végkielégítéstől és a tőkealapú juttatásoktól eltérő) munkavállalói juttatások, amelyek nem válnak teljes mértékben esedékessé annak az időszaknak a lezárását követő tizenkét hónapon belül, amelyben a munkavállaló a vonatkozó munkát elvégezte.

Végkielégítések olyan munkavállalói juttatások, amelyek fizetendővé válhatnak:

- a) a gazdálkodónak a munkavállaló munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére vonatkozó döntése miatt; vagy
- b) a munkavállalónak az önkéntes felmondásnak az ezen juttatásokért cserébe történő elfogadására vonatkozó döntése miatt.

Tőkealapú juttatások olyan munkavállalói juttatások, amelyek keretében:

- a) a munkavállalóknak vagy joguk van a gazdálkodó (vagy anyavállalata) által kibocsátott tőkeinstrumentumokat szerezni; vagy
- b) a gazdálkodónak a munkavállalókkal szembeni kötelemeinek összege a gazdálkodó által kibocsátott tőkeinstrumentumok jövőbeli árának függvénye.

Tőkealapú juttatási programok olyan formális vagy nem formális megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó egy vagy több munkavállalóját tőke alapú juttatásokban részesíti.

Megszolgált munkavállalói juttatások olyan munkavállalói juttatások, amelyeknek nem feltétele a jövőbeli munkaviszony.

Meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a munkavállalók tárgyidőszaki és megelőző időszaki szolgálatából származó kötelem teljesítéséhez szükséges várható jövőbeli kifizetéseknek – a program eszközeinek levonása nélküli – jelenértéke.

Tárgyidőszaki szolgálat költsége a munkavállaló által a tárgyidőszakban elvégzett munkából származó meghatározott juttatási kötelem jelenértékében bekövetkezett növekedés.

Kamatköltség egy meghatározott juttatási kötelem jelenértékének az időszak során történt növekedése, amely abból adódik, hogy a juttatás egy időszakkal közelebb került a kifizetéshez.

Program eszközei tartalmazzák:

- a) a hosszú lejáratú munkavállalói juttatási alap által tartott eszközöket; és
- b) a minősített biztosítási kötvényeket.



Hosszú távú munkavállalói juttatási alap eszközei olyan (a beszámolót készítő gazdálkodó által kibocsátott, nem átruházható pénzügyi instrumentumokon kívüli) eszközök, amelyek:

- a) olyan szervezet (alap) tulajdonában vannak, amely jogilag elkülönül a beszámolót készítő gazdálkodótól, és amely kizárólag munkavállalói juttatások fizetésével vagy finanszírozásával foglalkozik; és
- b) csak munkavállalói juttatások kifizetésére és finanszírozására használhatók fel, a beszámolót készítő gazdálkodó saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem adhatók vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, kivéve:
  - i. ha az alap fennmaradó vagyona elegendő az alap vagy a beszámolót készítő gazdálkodó teljes munkavállalói juttatási kötelezettségének teljesítésére; vagy
  - ii. az eszközöket azért juttatják vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

Minősített biztosítási kötvény olyan biztosító által kibocsátott biztosítási kötvény, amely (az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standardban leírtak szerint) nem kapcsolt fél a beszámolót készítő gazdálkodó szempontjából, ha a kötvény hozamai:

- a) csak a meghatározott juttatási program keretében történő munkavállalói juttatások kifizetésére vagy finanszírozására használhatók fel; és
- b) a beszámolót készítő gazdálkodó saját hitelezői számára nem hozzáférhetőek (csőd esetén sem), és nem fizethetők ki a beszámolót készítő gazdálkodónak, kivéve ha:
  - i. a hozamok olyan többleteszközöket testesítenek meg, amelyek nem szükségesek a kötvényhez az összes munkavállalói juttatási kötelelem teljesítéséhez; vagy
  - ii. a hozamokat azért juttatják vissza a beszámolót készítő gazdálkodónak, hogy megtérítsék neki az általa már kifizetett munkavállalói juttatásokat.

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

A program eszközeinek hozama a program eszközeiből származó kamat, osztalékok és egyéb bevétel, valamint a program eszközeinek realizált és nem realizált nyeresége vagy vesztesége, csökkentve a program adminisztrációjának költségeivel, és csökkentve a maga a program által fizetendő bármely adóval.

Aktuáriusi nyereségek és veszteségek tartalmazzák:

- a) a tapasztalati módosításokat (a korábbi aktuáriusi feltételezések és a ténylegesen bekövetkezett események közötti különbséget hatásait); és
- b) az aktuáriusi feltételezésekben történt változtatások hatásait.

Múltbeli szolgálat költsége a munkavállalók megelőző időszak szolgálatával kapcsolatos, meghatározott juttatási kötelelem jelenértékének növekedése, amely a tárgyidőszakban a munkaviszony megszűnte utáni juttatások vagy egyéb hosszú lejáratú munkavállalói juttatások létrehozásából vagy változtatásából származik. A múltbeli szolgálat költsége lehet pozitív (ha juttatást vezetnek be, vagy azokat növelik) vagy negatív (ha már meglévő juttatást csökkentenek).

## RÖVID TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

8. A rövid távú munkavállalói juttatások közé tartoznak többek között a következők:
- bérek, fizetések és társadalombiztosítási járulékok;
  - a rövid távú fizetett távollétek (mint például a fizetett éves szabadság és a fizetett betegszabadság), amikor a távollétek várhatóan a munkavállalók által nyújtott kapcsolódó munkavállalói szolgálat időszakának végét követő 12 hónapon belül valósulnak meg;
  - nyereségrészesedés és jutalmak, amennyiben a munkavállaló által nyújtott kapcsolódó szolgálat időszak végét követő 12 hónapon belül fizetendők; és
  - nem pénzbeli juttatások (mint például egészségügyi ellátás, a lakás, a cégautó, és a termékek vagy szolgáltatások ingyenes vagy kedvezményes juttatása) a meglévő munkavállalók részére.
9. A rövid távú munkavállalói juttatások elszámolása általában egyértelmű, mivel nincs szükség aktuáriusi feltételezésekre a kötelelem vagy a költség értékelésére, és nincs lehetőség aktuáriusi nyereség vagy veszteség keletkezésére. Továbbá, a rövid távú juttatási kötelelmek értékelése nem diszkontált alapon történik.

*Megjelenítés és értékelés*

## Valamennyi rövid távú munkavállalói juttatás

10. Amikor egy munkavállaló szolgálatot végzett a gazdálkodó részére a beszámolási időszak alatt, a gazdálkodónak meg kell jelenítenie az e szolgálat ellenében várhatóan megfizetendő munkavállalói juttatások nem diszkontált összegét:
- kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), a már kifizetett összeg levonása után. Ha a már kifizetett összeg meghaladja a juttatások nem diszkontált értékét, a gazdálkodónak a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell kimutatnia, olyan mértékig ameddig az előre kifizetett összeg, például, a jövőbeni kifizetésekben csökkenést, vagy pénzeszköz-visszafizetést eredményez majd; és
  - ráfordításként, kivéve ha valamely másik nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi a juttatásoknak az eszköz bekerülési értékében való figyelembevételét (lásd például az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat).

A 11., 14. és 17. bekezdés kifejti, hogyan kell a gazdálkodónak ezt a követelményt alkalmaznia a fizetett távollétek, valamint a nyereségrészesedési és jutalmazási programok formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan.

## Rövid távú fizetett távollétek

11. A 10. bekezdés szerinti, fizetett távollétek formájában megvalósuló rövid távú munkavállalói juttatások várható költségét a gazdálkodónak a következőképpen kell elszámolnia:
- a halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a munkavállalók azt a szolgálatot végzik, amelyek növelik a jövőbeni fizetett távollétekre való jogosultságukat; és
  - a nem halmozódó fizetett távollétek esetében akkor, amikor a távollétekre sor kerül.
12. A gazdálkodó számos okból biztosíthat fizetett távollétet munkavállalói számára, többek között szabadság, betegség és rövid távú munkaképtelenség, szülési vagy apasági szabadság, bíróságon való megjelenés vagy katonai szolgálat miatt. A fizetett távollétekre való jogosultság a következő két kategóriába eshet:
- halmozódó; és
  - nem halmozódó.

13. A halmozódó fizetett távollétek olyan fizetett távollétek, amelyek továbbvihetők és jövőbeli időszakokban felhasználhatók, ha a tárgyidőszaki jogosultságot nem használják fel teljes egészében. A halmozódó fizetett távollétek lehetnek megszoigáltak (más szavakkal: amikor a munkavállalók a gazdálkodóval való munkaviszony megszüntetésekor jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására), vagy nem megszoigáltak (amikor a munkavállalók a munkaviszony megszüntetésekor nem jogosultak a fel nem használt jogosultság pénzbeli megváltására). A kötelem akkor keletkezik, amikor a munkavállaló olyan szolgálatot végez, amely növeli a jövőbeni fizetett távollétre való jogosultságát. A kötelem fennáll és kimutatásra kerül akkor is, ha a fizetett távollétek nem megszoigáltak, bár ilyenkor annak lehetősége, hogy a munkavállaló munkaviszonya azelőtt megszünik, hogy a halmozott nem megszoigált jogosultságot felhasználta volna, befolyásolja a kötelem értékelését.
14. A gazdálkodónak a halmozódó fizetett távollétek várható költségét azon a többletösszezen kell értékelnie, amelyet a gazdálkodó várhatóan fizetni fog a mérlegfordulónapig felhalmozódott, fel nem használt távollétek után.
15. Az előző bekezdésben meghatározott módszer a kötelmet azon többletkifizetések összegeként értékeli, amelyek várhatóan kizárólag abból keletkeznek, hogy a juttatás halmozódik. Számos esetben lehet, hogy a gazdálkodónak nem kell részletes számításokat végeznie ahhoz, hogy megbecsülje, hogy a fel nem használt fizetett távollétekből származó kötelem nem lényeges. Például, a betegszabadságból eredő kötelem valószínűleg csak akkor lesz lényeges, ha létezik egy formális vagy nem formális megegyezés arra vonatkozóan, hogy a fizetett betegszabadság fel nem használt része fizetett rendes szabadságként igénybe vehető.

Példa a 14. és 15. bekezdéshez

A gazdálkodónak 100 munkavállalója van, akik mindegyike évente öt munkanap fizetett betegszabadságra jogosult. A betegszabadság fel nem használt része a következő naptári évre átvihető. Az igénybe vett betegszabadság először a tárgyévi keretből kerül felhasználásra, ezt követően pedig az előző évből áthozott napokból (LIFO alapon) kerül levonásra. 20X1. december 31-én a fel nem használt jogosultság átlagos értéke munkavállalónként két nap. A gazdálkodó várakozása szerint, a várhatóan a jövőben is érvényes, múltbeli tapasztalatok alapján, 92 munkavállaló 5 napnál nem több fizetett betegszabadságot fog felhasználni 20X2-ben, a fennmaradó nyolc munkavállaló pedig munkavállalónként átlag hat és fél napot vesz majd igénybe.

A gazdálkodó úgy számítja, hogy további 12 nap fizetett betegszabadság kifizetése lesz szükséges a 20X1. december 31-ig felhalmozódott, fel nem használt jogosultság után (nyolc munkavállaló, munkavállalónként másfél nappal számolva). Ennek megfelelően, a gazdálkodó 12 napi táppénznek megfelelő kötelezettséget mutat ki.

16. A nem halmozódó fizetett távollétek nem vihetők át a következő időszakra: amennyiben a tárgyévi keret nem kerül teljes mértékben felhasználásra, ezek elvesznek, és a munkavállalók készpénzben történő megváltásra sem tarthatnak igényt a fel nem használt keret után a munkaviszony megszüntetésekor. Ez az általános gyakorlat a betegszabadság (mindaddig, amíg a fel nem használt múltbeli keret nem növeli a jövőbeni jogosultságot), szülési szabadság vagy apasági szabadság, és bíróság előtti megjelenés vagy katonai szolgálat idejére járó fizetett szabadság esetében. A gazdálkodó a távollét igénybevételeig nem mutathat ki kötelezettséget vagy ráfordítást, mivel a munkavállaló által végzett szolgálat nem növeli a juttatás összegét.

Nyerésrészesedési és jutalmazási programok

17. A gazdálkodó a 10. bekezdésben meghatározott nyeresésrészesedés és jutalom kifizetésének várható költségét akkor és csakis akkor számolhatja el, ha:
  - a) a gazdálkodónak meglévő jogi vagy vélelmezett kötelme van ilyen összegek megfizetésére múltbeli események következtében; és
  - b) a kötelem összegéről megbízható becslés készíthető.

Meglévő kötelem akkor és csakis akkor áll fenn, amikor a gazdálkodó számára nincs más reális alternatíva, mint a kifizetések teljesítése.

18. Egyes nyereségrészesedési programoknál a munkavállalók csak akkor részesednek a nyereségből, ha a gazdálkodónál meghatározott időt töltenek. Az ilyen programok vélelmezett kötelmet keletkeztetnek, mivel a munkavállalók olyan szolgáltatást végeznek, amely növeli a kifizetendő összeget, amennyiben munkaviszonyukat a meghatározott időszak végéig fenntartják. Az ilyen vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetőségét, hogy néhány munkavállaló munkaviszonya a nyereségből való részesedés előtt megszűnik.

Példa a 18. bekezdéshez

Egy nyereségrészesedési program azt írja elő a gazdálkodó számára, hogy tárgyévi adózott eredményének meghatározott hányadát fizesse ki azon munkavállalói részére, akik az év folyamán folyamatosan munkaviszonyban voltak. Amennyiben egyetlen munkavállalónak sem szűnik meg a munkaviszonya az év folyamán, az éves nyereségrészesedés teljes összege a nettó nyereség 3 %-a. A gazdálkodó becslése szerint a munkaerő elvándorlása a kifizetéseket a nettó nyereség 2,5 %-ra fogja csökkenteni.

A gazdálkodó a nettó nyereség 2,5 %-át számolja el kötelezettségként és ráfordításként.

19. A gazdálkodónak lehet, hogy nincs jogi kötelme jutalom kifizetésére. Ennek ellenére, egyes esetekben a gazdálkodónál gyakorlat a jutalmak fizetése. Ilyen esetekben, a gazdálkodónak vélelmezett kötelme van, mivel a gazdálkodó számára nincs más reális alternatíva, mint a jutalmak kifizetése. A vélelmezett kötelem értékelése tükrözi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók munkaviszonya anélkül szűnik meg, hogy a jutalmat megkapják.
20. A gazdálkodó akkor és csak akkor képes megbízhatóan megbecsülni egy nyereségrészesedési vagy jutalmazási programból származó jogi vagy vélelmezett kötelemnek mértékét, amikor:
- a program formális szabálya meghatározza a juttatás összege kiszámításának a képletét;
  - a gazdálkodó a kifizetendő összegeket még a pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt meghatározza; vagy
  - a gazdálkodó múltbeli gyakorlata egyértelműen alátámasztja a gazdálkodó vélelmezett kötelemnek mértékét.
21. A nyereségrészesedési és jutalmazási programokból származó kötelem a munkavállalók által végzett szolgáltatásból keletkezik, nem pedig a gazdálkodó tulajdonosaival megkötött ügyletből. Így a gazdálkodónak a nyereségrészesedési és a jutalmazási program költségeit nem a nettó nyereség felosztásaként, hanem ráfordításként kell elszámolnia.
22. Amennyiben a nyereségrészesedési és a jutalmazási kifizetések nem teljes mértékben esedékesek annak az időszaknak a végét követő 12 hónapon belül, amelyben a munkavállaló a kapcsolódó szolgáltatást elvégezte, ezek a kifizetések egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásnak minősülnek (lásd 126–131. bekezdés). Ha a nyereségrészesedési és a jutalmazási kifizetések megfelelnek a tőkealapú juttatások definíciójának, a gazdálkodó a 144–152. bekezdésben leírtaknak megfelelően kezeli ezeket.

Közzététel

23. Bár ez a standard a rövid távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan nem követel meg külön közzétételeket, más Nemzetközi Számviteli Standardok előírhatnak közzétételeket. Például ha az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard azt megköveteli, a gazdálkodó közzéteszi a legfontosabb vezetők javadalmazására vonatkozó információkat. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard megköveteli, hogy a gazdálkodó a személyi költségeket közzétegye.

A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: A MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK ÉS A MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK MEGKÜLÖNBÖZTETÉSE

24. A munkaviszony megszűnése utáni juttatások közé tartoznak például:
- a nyugdíjazási juttatások, mint például a nyugdíjak; és
  - egyéb, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások, mint például a munkaviszony megszűnése utáni életbiztosítás és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátás.

Azok a megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó a munkaviszony megszűnése után juttatásokat nyújt, a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok. A gazdálkodó jelen standard rendelkezéseit valamennyi ilyen jellegű megállapodásra alkalmazza, függetlenül attól, hogy a megállapodás együtt jár-e egy független szervezet létrehozásával, amely a hozzájárulásokat kapja és a juttatásokat kifizeti.

25. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási programok két csoportra oszthatók, a meghatározott hozzájárulási programokra és a meghatározott juttatási programokra, a programok főbb működési feltételeinek és szabályainak gazdasági tartalmától függően. A meghatározott hozzájárulási programoknál:
- a) a gazdálkodó jogi vagy vélelmezett kötelme a gazdálkodó által az alapba a megállapodásnak megfelelően befizetendő összegre korlátozódik. Így a munkaviszony megszűnése utáni juttatásnak a munkavállaló által kapott összege a gazdálkodó (és esetleg a munkavállaló) által a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programnak vagy biztosítótársaságnak hozzájárulásként befizetett összegtől és hozzájárulásokon képződő befektetési hozamoktól függ; és
  - b) következésképpen, az aktuáriusi kockázatot (azaz, hogy a juttatás összege alacsonyabb lesz a vártnál) és a befektetési kockázatot (azaz, hogy a befektetett eszközök nem lesznek elegendőek a várható juttatások finanszírozására) a munkavállaló viseli.
26. Olyan esetek, amikor egy gazdálkodó kötelme nem korlátozódik arra az összegre, amelyet az alapba történő hozzájárulásként elfogadott, például azok, ha a gazdálkodónak jogi, vagy vélelmezett kötelme van:
- a) a program juttatási képletén keresztül, amely nem csupán a hozzájárulás összegéhez kapcsolódik;
  - b) egy, a programon keresztüli közvetett, vagy egy közvetlen, a hozzájárulások meghatározott hozamára vonatkozó garancián keresztül; vagy
  - c) olyan nem formális gyakorlaton keresztül, amelyből vélelmezett kötelmet keletkeztet. Vélelmezett kötelem keletkezik például, amikor egy gazdálkodónál gyakorlat az, hogy volt munkavállalóinak, az inflációkövetés érdekében folyamatosan növeli juttatásait, akkor is, amikor nincs erre vonatkozó jogi kötelem.
27. A meghatározott juttatási programoknál:
- a) a gazdálkodó kötelme a megegyezés szerinti juttatás összegét a jelenlegi és korábbi munkavállalóknak biztosítani; és
  - b) az aktuáriusi kockázatot (hogy a juttatások a vártnál többbe kerülnek) és a befektetési kockázatot lényegében a gazdálkodó viseli. Amennyiben az aktuáriusi vagy a befektetési tapasztalatok a vártnál rosszabbak lesznek, a gazdálkodó kötelme növekedhet.
28. Az alábbi 29–42. bekezdés a meghatározott hozzájárulási program és a meghatározott juttatási program közötti különbséget határozzák meg a többmunkáltatós juttatási programok, az állami programok és a biztosított juttatások vonatkozásában.

#### *Többmunkáltatós programok*

29. A gazdálkodónak a többmunkáltatós programot a program feltételeinek megfelelően (beleértve a vélelmezhető, a formális feltételeken túli kötelmet is) kell vagy meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programnak minősítenie. Amikor a többmunkáltatós program meghatározott juttatási programnak minősül, a gazdálkodónak:
- a) a meghatározott juttatási kötelemből, a meghatározott juttatási program eszközeiből, és a programhoz kapcsolódó költségekből a rá arányosan eső részt a többi meghatározott juttatási programmal megegyező módon kell elszámolnia; és
  - b) a 120. bekezdésben megkövetelt információkat közzé kell tennie.

30. Amikor nem áll elegendő információ rendelkezésre ahhoz, hogy a meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolási szabályok kerüljenek alkalmazásra a meghatározott juttatási programnak minősülő több munkáltatós programra, a gazdálkodónak:
- a 44–46. bekezdésben leírt programot úgy kell elszámolnia, mintha az egy meghatározott hozzájárulási program lenne;
  - közzé kell tennie:
    - azt a tényt, hogy a program meghatározott juttatási programnak minősül; és
    - annak az okát, hogy miért nem áll elegendő információ rendelkezésre ahhoz, hogy a gazdálkodó a programot meghatározott juttatási programként számolja el; és
  - amennyiben a programban fellépő többlet vagy hiány befolyásolhatja a jövőbeni hozzájárulás mértékét, közzé kell tennie továbbá:
    - a többlet vagy hiányra vonatkozóan rendelkezésre álló bármely információt;
    - a többlet vagy hiány mértéke meghatározásának alapját; és
    - a gazdálkodóra gyakorolt hatásokat, ha lehetnek ilyenek.
31. Példa a többmunkáltatós, meghatározott juttatási programra:
- a program finanszírozása a folyamatos befizetések formájában történik, oly módon, hogy a hozzájárulások mértékét úgy határozzák meg, hogy azok az ugyanezen időszakban esedékes kifizetésekre elegendőek legyenek, és a tárgyidőszakban megszolgált jövőbeni juttatásokra a jövőbeni hozzájárulások nyújtanak fedezetet; és
  - a munkavállalók juttatásait a szolgálati idő határozza meg, és a részt vevő gazdálkodóknak valójában nem áll módjában, hogy a programból kilépjenek anélkül, hogy a kilépés időpontjáig felmerült, a munkavállalók által megszerzett juttatási jogosultságokhoz való hozzájárulást meg ne fizetnék. Egy ilyen program a gazdálkodó számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet: ha a mérleg fordulónapjáig megszolgált juttatások költségei a vártnál nagyobbak, a gazdálkodónak vagy növelnie kell hozzájárulásainak mértékét vagy meg kell győznie munkavállalóit a juttatások csökkentésének elfogadásáról. Ezért az ilyen program meghatározott juttatási program.
32. Amikor megfelelő információ áll rendelkezésre egy több munkáltatós meghatározott juttatási programnak minősülő programra vonatkozóan, a gazdálkodónak a meghatározott juttatási kötelemből, a program eszközeiből és a programhoz kapcsolódó, a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból a rá eső részt ugyanúgy kell elszámolnia, mint bármely más meghatározott juttatási program esetében. Ugyanakkor egyes esetekben lehetséges, hogy a gazdálkodó nem képes a számviteli elszámolásokhoz szükséges megbízhatósággal meghatározni a program pénzügyi helyzetéből és teljesítményéből következően ráeső részt. Ez akkor fordulhat elő, ha:
- a gazdálkodónak nincs hozzáférése a programra vonatkozó, a jelen standard követelményeit kielégítő információkhoz; vagy
  - a program a részt vevő gazdálkodók számára aktuáriusi kockázatot keletkeztet más gazdálkodók jelenlegi és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódóan, aminek eredményeként nincs konzisztens és megbízható alap a kötelemnek, a program eszközeinek és a költségnek az egyes részt vevő gazdálkodók közötti felosztására.
- Ilyen esetekben a gazdálkodó a programot meghatározott hozzájárulási programként számolja el, és közzéteszi a 30. bekezdésben meghatározott kiegészítő információkat.
33. A többmunkáltatós programokat meg kell különböztetni a csoportos ügyintézésű programoktól. A csoportos ügyintézésű program nem más, mint egymunkáltatós programok összevonása annak érdekében, hogy a részt vevő munkáltatók eszközeiket befektetési célból összevonják és a befektetések kezelésével és az adminisztrációval járó költségeket lecsökkentse, miközben az egyes munkáltatók követeléseik elkülönülnek a saját munkavállalóik juttatásaira. A csoportos ügyintézésű programok nem vetnek fel különösebb elszámolási problémákat, mivel megfelelő információ áll rendelkezésre ahhoz, hogy az ilyen programot úgy kezeljék, mint bármely más egy munkáltatós programot, és azért sem, mert az ilyen programok nem teszik ki a részt vevő gazdálkodót más részt vevő gazdálkodók meglévő és korábbi munkavállalóihoz kapcsolódó aktuáriusi kockázatoknak. Ennek a standardnak a fogalmai megkövetelik, hogy a gazdálkodó a csoportos ügyintézésű programot meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási programként minősítse, a program feltételeinek megfelelően (beleértve a vélelmezhető, a formális feltételeken túli kötetmet is).

34. Azok a meghatározott juttatási programok, amelyek közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodók, például egy anyavállalat és leányvállalatai által hozzájárulásként rendelkezésre bocsátott eszközöket vonnak össze, nem minősülnek több munkáltatós programnak. Ezért a gazdálkodónak valamennyi ilyen programot meghatározott juttatási programként kell kezelnie.
35. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard megköveteli, hogy a gazdálkodó bizonyos függő kötelezettségeket kimutasson, vagy azokról információt tegyen közzé. Egy többmunkáltatós programmal összefüggésben függő kötelezettség keletkezhet például:
- más részt vevő gazdálkodókhoz kapcsolódó aktuáriusi veszteségekből, mivel a több munkáltatós programban a részt vevő gazdálkodók osztoznak az összes többi gazdálkodó aktuáriusi kockázatában; vagy
  - a program feltételei szerinti felelősségből a programban keletkező hiány finanszírozására, ha más gazdálkodók nem vesznek többé benne részt.

#### Állami programok

36. A gazdálkodó köteles az állami programokat a többmunkáltatós programokkal (lásd 29. és 30. bekezdés) azonos módon elszámolni.
37. Az állami programokat jogi szabályozás útján hozzák létre azért, hogy minden gazdálkodót (vagy egy bizonyos kategóriába, például egy bizonyos iparágba tartozó valamennyi gazdálkodót) lefedjenek, és amelyet az államháztartás központi vagy helyi szervezetei, vagy egyéb, a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrzése vagy befolyása alatt nem álló testület (például egy kifejezetten e célra létrehozott önálló hivatal) működtet. Egyes, gazdálkodók által létrehozott programok biztosíthatnak mind az állami juttatásokat helyettesítő kötelező juttatásokat, mind pedig kiegészítő önkéntes juttatásokat. Az ilyen programok nem minősülnek állami programnak.
38. Az állami programok lehetnek meghatározott juttatási vagy meghatározott hozzájárulási programok, attól függően, hogy a program szerint a gazdálkodónak milyen kötelme van. Számos állami program a folyamatos befizetések alapján finanszírozott: a hozzájárulások összegét úgy állapítják meg, hogy azok fedezetet nyújtsanak az ugyanabban az időszakban keletkező juttatásokra, míg a tárgyidőszakban megszolgált jövőbeni juttatási jogosultságok a jövőbeni hozzájárulásokból kerülnek kifizetésre. Ugyanakkor, a legtöbb állami program esetében a gazdálkodónak nincs jogi vagy vélelmezett kötelme ezeknek a jövőbeni juttatásoknak a megfizetésére: egyetlen kötelme az, hogy a folyó hozzájárulásokat megfizesse, amikor azok esedékessé válnak, és ha a gazdálkodó már nem foglalkoztat az állami programban részt vevő munkavállalót, nem kötelezett arra, hogy a saját munkavállalói által a múltban kiérdemelt juttatásokat fizesse. Ez az oka annak, hogy az állami programok általában meghatározott hozzájárulási programnak minősülnek. Ugyanakkor, azokban a ritka esetekben, amikor egy állami program meghatározott juttatási program, a gazdálkodó a 29. és a 30. bekezdésben meghatározott módon jár el.

#### Biztosított juttatások

39. Lehet, hogy a gazdálkodó biztosítási díjat fizet egy munkaviszony megszűnése utáni juttatási program finanszírozására. A gazdálkodónak az ilyen programot meghatározott hozzájárulási programként kell kezelnie, kivéve ha a gazdálkodónak (közvetlenül vagy a programon keresztül közvetve) jogi vagy vélelmezett kötelme lesz vagy:
- a munkavállalói juttatások közvetlen megfizetésére azok esedékessé válásakor; vagy
  - további összegek befizetésére, amennyiben a biztosító nem fizet meg valamennyi, a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett munkavállalói szolgálatból eredő, a jövőben esedékes munkavállalói juttatást.

Amennyiben a gazdálkodó fenntart egy ilyen jogi vagy vélelmezett kötelmet, a gazdálkodónak a programot meghatározott juttatási programként kell kezelnie.

40. A biztosítási szerződés által biztosított juttatásoknak nem szükséges közvetlenül vagy automatikusan kapcsolódniuk a gazdálkodó munkavállalói juttatásokkal kapcsolatos köelméhez. A biztosítási szerződésekkel összekapcsolt, a munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatási programoknál a többi finanszírozott alapokkal azonos módon kell különbséget tenni az elszámolás és a finanszírozás között.

41. Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelemét egy biztosítási kötvényen keresztül finanszírozza, amelynek értelmében (közvetlenül, vagy a programon keresztül közvetten, a jövőbeni biztosítás díjak megállapításának mechanizmusán keresztül, vagy a biztosítóval létrehozott kapcsolt gazdálkodói viszonyon keresztül) jogi vagy vélelmezett kötelme fennmarad, a biztosítási díjak megfizetése nem jelent meghatározott hozzájárulási megállapodást. Ebből következően a gazdálkodó:
- a) a minősített biztosítási kötvényt a program eszközeként számolja el (lásd 7. bekezdést); és
  - b) a többi biztosítási kötvényt visszafizetési jogosultságként mutatja ki (amennyiben a kötvény megfelel a 104A bekezdésben foglalt kritériumoknak).
42. Azokban az esetekben, amikor a biztosítási kötvény a juttatási program egy adott résztvevőjének, vagy azok egy csoportjának a nevére szól, és a gazdálkodónak nincs jogi vagy vélelmezett kötelme a kötvényből származó bármely veszteség fedezésére, a gazdálkodónak nincs kötelme a munkavállalóknak juttatást fizetni és a biztosító kizárólagos felelőssége a juttatásokat fizetni. Az ilyen szerződések alapján történő fix biztosítási díj fizetések lényegében a munkavállalói juttatás teljesítését, nem pedig a kötelelem teljesítéséhez szükséges befektetést jelentik. Következésképpen, a gazdálkodónak már nincs eszköze vagy kötelezettsége. Ily módon, a gazdálkodó ezeket a fizetéseket egy meghatározott hozzájárulási programhoz történő hozzájárulásként kezeli.

#### A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

43. A meghatározott hozzájárulási programok elszámolása egyértelmű, mivel a beszámolót készítő gazdálkodó egyes időszakokra vonatkozó kötelemét az adott időszakban fizetendő hozzájárulás összege határozza meg. Következésképpen, nem szükségesek aktuáriusi feltételezések a kötelelem vagy ráfordítás értékeléséhez, és nincs lehetőség aktuáriusi nyereségre vagy veszteségre sem. Ezen túlmenően, a kötelek értékelése diszkontálás nélkül történik, kivéve amikor ezen összegek nem válnak teljes mértékben esedékessé a munkavállaló által végzett szolgálat időszakának végét követő 12 hónapon belül.

#### Megjelenítés és értékelés

44. Amikor a munkavállaló egy időtartamon belül szolgálatot végzett a gazdálkodó részére, a gazdálkodónak a valamely meghatározott hozzájárulási programba az ezen szolgálatért cserébe befizetendő hozzájárulás összegét meg kell jelenítenie:
- a) kötelezettségként (elhatárolt ráfordításként), miután a már megfizetett hozzájárulás levonásra került. Ha a már megfizetett hozzájárulás meghaladja a mérlegfordulónap előtti szolgálatért cserébe járó hozzájárulás összegét, a gazdálkodónak ezt a különbözetet eszközként (előre megfizetett ráfordításként) kell kimutatnia, olyan mértékig, ameddig az előre kifizetett összeg például, jövőbeni kifizetésekben csökkenést vagy pénzeszköz-visszatérítést eredményez; és
  - b) ráfordításként, kivéve ha egy másik Nemzetközi Számviteli Standard megköveteli vagy megengedi a hozzájárulás összegének valamely eszköz bekerülési értékébe való beszámítását (lásd például az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat).
45. Amikor egy meghatározott hozzájárulási programhoz történő hozzájárulások nem válnak teljes mértékben esedékessé a munkavállaló által elvégzett szolgálat időtartama végét követő 12 hónapon belül, a hozzájárulások összegét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontálással kell diszkontálni.

#### Közzététel

46. A gazdálkodónak közzé kell tennie a meghatározott hozzájárulási programokkal kapcsolatban ráfordításként elszámolt összegeket.
47. Ha az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard azt megköveteli, a gazdálkodó közzéteszi a legfontosabb vezetők számára teljesített hozzájárulásokkal kapcsolatos információkat.

#### A MUNKAVISZONY MEGSZŰNÉSE UTÁNI JUTTATÁSOK: MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

48. A meghatározott juttatási programok elszámolása összetett, mivel aktuáriusi feltételezések szükségesek a kötelelem és a ráfordítás összegének meghatározásához, és aktuáriusi nyereségek és veszteségek keletkezhetnek. Továbbá, a kötelek értékelése diszkontálással történik, mivel azok teljesítése több évvel az után történhet, hogy a munkavállalók a kapcsolódó szolgálatot végezték.



## Megjelenítés és értékelés

49. A meghatározott juttatási programok lehetnek fedezetlenek, vagy lehetnek részben vagy teljesen fedezettek olyan hozzájárulásokból, amelyeket a gazdálkodó, és néha a munkavállalók egy olyan szervezetbe vagy alapba fizetnek be, amely jogilag független a beszámolót készítő gazdálkodótól és ahonnan a munkavállalói juttatások kifizetésre kerülnek. A fedezett juttatások esedékessé válásukkor történő megfizetése nem kizárólag az alap pénzügyi helyzetétől és befektetési teljesítményétől függ, hanem a gazdálkodó arra való képességétől (szándékától) is, hogy az alap eszközeiben bekövetkező esetleges hiányt kipótolja. Ily módon, a gazdálkodó lényegében átvállalja a programhoz kapcsolódó aktuáriusi és befektetési kockázatokat. Következésképpen, a meghatározott juttatási programhoz kapcsolódó ráfordításként elszámolt összeg nem szükségszerűen azonos az adott időszakban esedékes hozzájárulás összegével.
50. A gazdálkodó meghatározott juttatási programokra vonatkozó elszámolása a következő lépéseket foglalja magában:
- aktuáriusi módszerek alkalmazása a munkavállalók által a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett szolgálatért cserébe megszerzett juttatási jogosultság összegének megbízható becslésének elkészítésére. Ez megköveteli, hogy a gazdálkodó meghatározza a tárgyidőszakhoz, és a megelőző időszakokhoz rendelhető juttatások összegét (lásd 67–71. bekezdés) és hogy becsléseket (aktuáriusi feltételezéseket) készítsen a demográfiai változókról (mint például a munkaerő-vándorlás és halálozási arány), és a pénzügyi változókról (mint például jövőbeni fizetésemelések és az egészségügyi költségek emelkedése), amelyek hatással lesznek a juttatás költségeire (lásd 72–91. bekezdés);
  - a juttatásnak a Kivetített Jóváírási Egység Módszerrel történő diszkontálása, a meghatározott juttatási kötelelem jelenértékének és a tárgyidőszaki szolgálat költségének (lásd 64–66. bekezdés) meghatározására;
  - a program bármely eszköze valós értékének meghatározása (lásd 102–104. bekezdés);
  - az aktuáriusi nyereségek és veszteségek összértékének meghatározása, és azoknak az aktuáriusi nyereségeknek és veszteségeknek meghatározása, amelyeket el kell számolni (lásd 92–95. bekezdés);
  - amikor egy program bevezetésre vagy módosításra került, a múltbeli szolgálat költségeinek meghatározása (lásd 96–101. bekezdés); és
  - amikor egy program megszorításra vagy rendezésre került, a kapcsolódó nyereség vagy veszteség meghatározása (lásd 109–115. bekezdés).
- Azokban az esetekben, amikor a gazdálkodó egynél több meghatározott juttatási programmal rendelkezik, a gazdálkodónak ezeket a szabályokat valamennyi lényeges programra elkülönülten kell alkalmaznia.
51. Egyes esetekben a becslések, az átlagok és az egyszerűsített számítások megbízható közelítését adhatják a jelen standardban bemutatott részletes számítási módszereknek.

## Vélelmezett kötelelem elszámolása

52. A gazdálkodónak nem csupán a meghatározott juttatási programhoz tartozó formális feltételekből származó jogi kötelemeit kell elszámolnia, hanem bármely vélelmezett kötelemet is, amely a gazdálkodó nem formális gyakorlatából keletkezik. A nem formális gyakorlat akkor keletkeztet vélelmezett kötelemet, amikor a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, mint a munkavállalói juttatások megfizetése. Vélelmezett kötelelem például az, amikor a gazdálkodó nem formális gyakorlatának megváltoztatása a munkavállalókkal való kapcsolatát elfogadhatatlan mértékben károsítaná.
53. A meghatározott juttatási program formális feltételei lehetővé tehetik a gazdálkodó számára, hogy a programból fakadó kötelemeit megszüntesse. Azonban egy gazdálkodó számára általában nehéz egy program megszüntetése, ha vannak nyugdíjazandó munkavállalók. Ily módon, az ellenkező bizonyítékok hiányában, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások elszámolása azt feltételezi, hogy a jelenleg kínált juttatásokat a gazdálkodó a munkavállalók hátralévő munkában töltendő ideje alatt fenntartja.

## Mérleg

54. A meghatározott juttatási kötelemként kimutatott összeg a következők nettó összege:
- a meghatározott juttatási kötelelem mérleg-fordulónapi jelenértéke (lásd 64. bekezdést);

- b) növelve bármely, a 92–93. bekezdésben meghatározott eljárás miatt még el nem számolt aktuáriusi nyereséggel (csökkentve bármely aktuáriusi veszteséggel);
  - c) csökkentve bármely múltbeli szolgálat még el nem számolt költségével (lásd 96. bekezdést);
  - d) csökkentve a meghatározott juttatási program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérleg-fordulónapi valós értékével, amelyekből a kötelek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés).
55. A meghatározott juttatási kötelek jelenértéke a program eszközei valós értékének levonása előtti bruttó kötelek.
56. A gazdálkodónak a meghatározott juttatási programból fakadó kötelek jelenértékét, és a program bármely eszközének valós értékét olyan rendszerességgel kell meghatároznia, hogy a pénzügyi kimutatásokban kimutatott összegek ne különbözzenek lényegesen a mérlegfordulónapon meghatározandó összegektől.
57. A jelen standard javasolja, de nem teszi kötelezővé a gazdálkodó számára, hogy az összes lényeges, munkaviszony megszűnése utáni meghatározott juttatási kötelek értékeléséhez szakképzett aktuáriust vonjon be. Gyakorlati megfontolásokból, a gazdálkodó felkérhet egy szakképzett aktuáriust a kötelek részletes értékelésére a mérleg fordulónapja előtt. Azonban, az ilyen értékelés eredményeit bármely lényeges ügylet vagy egyéb, a körülményekben (ezen belül a piaci árakban és a kamatlábakban) bekövetkezett lényeges változás esetén frissíteni kell.
58. Az 54. bekezdés szerint meghatározott összeg lehet negatív (eszköz). A gazdálkodónak a keletkező eszközt az alábbiak közül az alacsonyabb értéken kell kimutatni:
- a) az 54. bekezdés szerint meghatározott összeg; és
  - b) a következők teljes összege:
    - i. bármely még el nem számolt kumulált nettó aktuáriusi veszteség, és múltbeli szolgálati költség összege (lásd 92., 93. és 96. bekezdés); és
    - ii. a programból származó visszatérítésekből vagy a programhoz való jövőbeni hozzájárulások csökkenéséből eredő bármely gazdasági hasznok jelenértéke. Ezen gazdasági hasznok jelenértékét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontláb alkalmazásával kell meghatározni.
- 58A. Az 58. bekezdés alkalmazása nem eredményezheti egy nyereségnek a pusztán a tárgyidőszaki aktuáriusi veszteség vagy múltbeli szolgálati költség miatti elszámolását, vagy egy veszteségnek a pusztán a tárgyidőszaki aktuáriusi nyereség miatti elszámolását. Emiatt a gazdálkodónak az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolnia a következőket abban a mértékben, ahogy azok a meghatározott juttatási eszköznek az 58. b) bekezdés szerinti meghatározása során felmerülnek:
- a) a tárgyidőszaki nettó aktuáriusi veszteségeket és a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségeket abban a mértékben, amennyivel azok meghaladják az 58. b) ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok nettó jelenértékét. Ha a gazdasági hasznok nettó jelenértéke nem változik, vagy növekszik, a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségekkel csökkentett tárgyidőszaki nettó aktuáriusi veszteségeket az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolni;
  - b) a tárgyidőszaki nettó aktuáriusi nyereségeket és a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségeket abban a mértékben, amennyivel azok meghaladják az 58. b) ii. bekezdésben meghatározott gazdasági hasznok nettó jelenértékének növekedését. Ha a gazdasági hasznok nettó jelenértéke nem változik, vagy csökken, a tárgyidőszaki múltbeli szolgálati költségekkel csökkentett tárgyidőszaki nettó aktuáriusi nyereségeket az 54. bekezdéssel összhangban azonnal el kell számolni.
- 58B. Az 58A. bekezdés csak abban az esetben vonatkozik egy gazdálkodóra, ha az az elszámolási időszak elején vagy végén többlettel (!) rendelkezett egy meghatározott juttatási programban, és a program aktuális feltételei alapján a gazdálkodó nem tudja teljesen visszanyerni ezt a többletet visszatérítések vagy a jövőbeni hozzájárulások csökkentése által. Ilyen esetekben az időszakban felmerülő múltbeli szolgálati költségek és aktuáriusi veszteségek, amelyeknek az elszámolása az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztásra kerül, növelni fogják az 58. b) i. bekezdésben meghatározott összeget. Ha ezt a növekedést nem ellensúlyozza gazdasági hasznok jelenértékének egy azonos csökkenése, amely megfelel az elszámolás kritériumainak az 58. b) ii. bekezdés alapján, az 58. b) bekezdés által meghatározott nettó összesen növekedni fog, és így egy

(!) A többlet a program eszközök valós értékének a meghatározott juttatási kötelek nettó jelenértékét meghaladó összege.

elszámolt nyereség keletkezik. Az 58A. bekezdés ilyen körülmények között tiltja a nyereség elszámolását. Fordított hatás keletkezik az időszakban felmerülő aktuáriusi nyereségekkel, amelyeknek az elszámolása az 54. bekezdéssel összhangban elhalasztásra kerül, olyan mértékben, amennyiben az aktuáriusi nyereségek az el nem számolt kumulált aktuáriusi veszteségeket csökkentik. Az 58A. bekezdés ilyen körülmények között tiltja a veszteség elszámolását. A jelen bekezdés alkalmazásának példái a C. függelékben találhatóak.

59. Eszköz keletkezhet akkor, ha a meghatározott juttatási program túlfedezett, vagy bizonyos esetekben, amikor aktuáriusi nyereség kerül kimutatásra. A gazdálkodó ilyen esetekben eszközt mutat ki, mivel:
- a) a gazdálkodó ellenőrzése alatt áll egy olyan forrás, amely lehetőséget nyújt a többlet felhasználására jövőbeni juttatásokhoz;
  - b) az ellenőrzés múltbeli események eredménye (a gazdálkodó által fizetett hozzájárulás, és a munkavállaló által végzett szolgálat); és
  - c) jövőbeni gazdasági előnyök állnak a gazdálkodó rendelkezésére a jövőbeni hozzájárulások összegének csökkenése vagy pénzeszköz-visszatérítés formájában, vagy közvetlenül a gazdálkodó részére vagy közvetett módon, egy másik, deficites program számára.
60. Az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár – az 58A. bekezdésben meghatározottakon kívül – nem írja felül bizonyos aktuáriusi veszteségek (lásd 92. és 93. bekezdés), és bizonyos múltbeli szolgálat költségének (lásd 96. bekezdés) halasztott elszámolását. Azonban ez az értékhatár felülírja a 155. b) bekezdésben meghatározott átmeneti rendelkezéseket. A 120. c) vi. bekezdés megköveteli a gazdálkodótól, hogy az 58. b) bekezdésben megállapított korlátozás miatt eszközként nem kimutatott bármely összeget közétegye.

Példa a 60. bekezdés illusztrálására

A meghatározott juttatási program a következő jellemzőkkel rendelkezik:

A kötelelem jelenértéke	1 100
A program eszközeinek valós értéke	<u>(1 190)</u>
	(90)
El nem számolt aktuáriusi veszteség	(110)
El nem számolt múltbeli szolgálat költsége	(70)
A kötelezettség még ki nem mutatott növekedése a 155. b) bekezdés alapján, a standard első alkalmazásakor	<u>(50)</u>
Negatív összeg az 54. bekezdés alapján	<u>(320)</u>
Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	<u>90</u>
Az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár kiszámítása a következő:	
El nem számolt aktuáriusi veszteségek	110
El nem számolt múltbeli szolgálat költségei	70
Rendelkezésre álló jövőbeni visszatérítések és jövőbeni hozzájárulások csökkenésének jelenértéke	<u>90</u>
Értékhatár	<u>270</u>

A 270 kevesebb, mint 320. Ezért a gazdálkodó 270 értékű eszközt mutat ki, és közzéteszi, hogy az értékhatár az eszköz könyv szerinti értékét 50-nel csökkentette (lásd 120. c) vi. bekezdés).

## Eredménykimutatás

61. A gazdálkodónak a következő tételek nettó összegét ráfordításként, vagy (az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár függvényében) bevételként kell elszámolnia, kivéve ha egy másik nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi ezeknek egy eszköz bekerülési értékében történő beszámítását:
- a) tárgyidőszaki szolgálat költségei (lásd 63–91. bekezdés);
  - b) kamatköltség (lásd 82. bekezdés);
  - c) a program bármely eszközén (lásd 105–107. bekezdés) vagy bármely visszafizetési jogosultságon várható hozam (104A. bekezdés);
  - d) aktuáriusi nyereségek és veszteségek, amilyen mértékig a 92. és 93. bekezdés szerint elszámolják ezeket;
  - e) múltbeli szolgálat költsége, amilyen mértékig a 96. bekezdés megköveteli, hogy a gazdálkodó azt elszámolja; és
  - f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd 109. és 110. bekezdés).
62. Más Nemzetközi Számviteli Standardok megkövetelik, hogy bizonyos munkavállalói juttatások költségeit az eszközök, mint például készletek, vagy az ingatlanok, gépek és berendezések (lásd az IAS 2 Készletek és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardokat) bekerülési értékében számolják el. Az ilyen eszközök bekerülési értékében elszámolt munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatás költségei tartalmazzák a 61. bekezdésben felsorolt összetevők megfelelő arányú részét.

*Megjelenítés és értékelés: A meghatározott juttatási kötelek és a tárgyidőszaki szolgálat költségeinek jelenértéke*

63. Egy meghatározott juttatási program végső költségét számos tényező befolyásolja, mint például a tényleges fizetések, a munkaerő-vándorlás és a halálozási arány, az egészségügyi költségek tendenciái, és a fedezett programok esetében, a program eszközein elért hozam. A program végső költsége bizonytalan, és ez a bizonytalanság valószínűleg hosszabb időn keresztül fennmarad. A munkaviszony utáni juttatási kötelek és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költségek jelenértékének megállapításához az alábbiak szükségesek:
- a) aktuáriusi értékelési módszer alkalmazása (lásd 64–66. bekezdés);
  - b) a juttatás szolgálati időszakhoz való rendelése (lásd 67–71. bekezdés); és
  - c) aktuáriusi feltételezések megfogalmazása (lásd 72–91. bekezdés).

## Aktuáriusi értékelési módszer

64. A gazdálkodónak a kivetített jóváírási egység módszert kell alkalmaznia, hogy meghatározza a meghatározott juttatási köteleknek és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költségeinek, és ha értelmezhető, a múltbeli szolgálat költségeinek jelenértékét.
65. A kivetített jóváírási egység módszer (a módszert időnként szolgálatarányosan felhalmozott juttatás módszerének, vagy az egy szolgálati évre jutó juttatás módszerének hívják) a szolgáltatás minden egyes időszakát úgy tekinti, mint a juttatások jogosultságának további egységgel való növelését (lásd 67–71. bekezdés) és minden egyes egységet külön értékkel, hogy a végső kötelemet felépítse (lásd 72–91. bekezdés).
66. A gazdálkodónak a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelek teljes összegét diszkontálnia kell, még akkor is, ha a juttatás egy része a mérleg fordulónapot követő 12 hónapon belül válik esedékessé.

## Példa a 65. bekezdéshez

A munkaviszony megszűnéskor egy egyösszegű juttatás fizetendő, amelynek összege minden egyes munkában töltött év után a legutolsó fizetés 1 %-a. A fizetés az első évben 10 000 és évenkénti (összesített) növekedését 7 %-ra becslik. A diszkontláb mértéke évi 10 %. A következő táblázat azt mutatja be, hogy a kötelelem összege hogyan épül fel egy olyan munkavállaló esetében, akinek a munkaviszonya a tervek szerint az 5. év végén szűnik meg, feltételezve, hogy az aktuáriusi feltételezésekben nincs változás. Az egyszerűség kedvéért, ez a példa nem foglalkozik azokkal a további módosításokkal, amelyekre szükség lenne ahhoz, hogy annak valószínűsége, hogy a munkavállaló munkaviszonya a tervezett dátumnál korábbi vagy későbbi időpontban szűnhet meg, tükröződjön.

Év	1	2	3	4	5
Az egyes évekhez rendelt juttatás összege:					
– megelőző évek	0	131	262	393	524
– tárgyév (az utolsó fizetés 1 %-a)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
– tárgyév és a megelőző évek	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Nyitó kötelelem	–	89	196	324	476
10 %-os kamat	–	9	20	33	48
Tárgyidőszaki szolgálat költsége	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Záró kötelelem	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Megjegyzés: 1. A nyitó kötelelem értéke a korábbi évekhez rendelt juttatás jelenértéke.  
 2. A tárgyidőszaki szolgálat költsége a tárgyévhez rendelt juttatás jelenértéke.  
 3. A záró kötelelem a tárgyévhez és a korábbi évekhez rendelt juttatások jelenértéke.

## A juttatások összegének hozzárendelése a szolgálati évekhez

67. A meghatározott juttatási kötelek és a kapcsolódó tárgyidőszaki szolgálat költsége, és, ha értelmezhető, a múltbeli szolgálat költsége jelenértékének meghatározásakor, a gazdálkodónak a juttatásokat a program számítási képlete szerint kell hozzárendelnie az időszakokhoz. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a későbbi években a korábbi évekénél lényegesen magasabb juttatási összeget eredményez, a gazdálkodónak a juttatás összegét lineáris módszerrel kell az adott időszakhoz rendelnie:
- attól az időponttól kezdődően, amikortól a munkavállaló által végzett szolgálat először eredményez juttatást a program alapján (függetlenül attól, hogy a juttatások függenek-e a további szolgálattól); addig
  - az időpontig, amíg a munkavállaló által végzett további szolgálat, a fizetés emelkedését kivéve, már nem eredményez további lényeges összegű juttatást a program alapján.
68. A kivetített jóváírási egység módszere megköveteli a gazdálkodótól, hogy a juttatást a tárgyidőszakhoz (azért, hogy meg tudja határozni a tárgyidőszaki szolgálat költségeit), valamint a tárgyidőszakhoz és a korábbi időszakokhoz (azért, hogy meg tudja határozni a meghatározott juttatási kötelek jelenértékét) rendelje. A gazdálkodó azokhoz az időszakokhoz rendeli a juttatást, amelyekben a munkaviszony megszűnése utáni juttatások teljesítési köteleme keletkezik. Ez a kötelelem akkor keletkezik, amikor a munkavállaló szolgálatokat végeznek azokért a munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatásokért cserébe, amelyeket a gazdálkodó várhatóan későbbi beszámolási időszakokban fizet meg. Az aktuáriusi módszerek lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó ennek a kötelelemnek az értékét megfelelő megbízhatósággal értékelhesse ahhoz, hogy a kötelezettség kimutatása alátámasztott legyen.

## Példa a 68. bekezdéshez

1. A meghatározott juttatási program egy 100 egységnyi, egyösszegű juttatást ad a nyugdíjba vonuláskor valamennyi munkában töltött év után.

100 egységnyi juttatást rendelnek minden évhez. A tárgyidőszaki szolgálat költsége a 100 egység jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke a 100 egység jelenértéke, szorozva a mérleg fordulónapig szolgálatban töltött évek számával.

Amennyiben a juttatás azonnal kifizetendő, amikor a munkavállaló munkaviszonya megszűnik, a tárgyidőszaki szolgálat költsége és a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke azt az időpontot tükrözi, amikor a munkavállaló munkaviszonya várhatóan megszűnik. Ily módon, a diszkontálás hatása miatt, az értékük alacsonyabb lesz, mint azok az értékek, amelyeket akkor határoznának meg, ha a munkavállaló a mérlegfordulónapon távozna.

2. Egy program havi nyugdíjat biztosít, amely az utolsó fizetés 0,2 %-ával egyenlő minden munkában töltött évre. A nyugdíj fizetése a munkavállaló 65. életévében kezdődik.

Minden egyes szolgálati évre a juttatásnak a várható nyugdíjba vonulás időpontjára becsült utolsó fizetés 0,2 %-át kitevő, a várható nyugdíjba vonulás időpontjától a munkavállaló feltételezett halálának időpontjáig kifizetendő havi nyugdíj jelenértékével egyenlő összege kerül hozzárendelésre. A tárgyidőszaki szolgálat költsége ennek a juttatásnak a jelenértéke. A meghatározott juttatási kötelem jelenértéke az utolsó fizetés 0,2 %-ának megfelelő havi nyugdíj kifizetések jelenértéke, szorozva a mérleg fordulónapig fennálló szolgálati évek számával. A tárgyidőszaki szolgálat költségét és a meghatározott juttatási kötelem jelenértékét diszkontálják, mivel a nyugdíjkifizetések kezdő időpontja a munkavállaló 65. életévé.

69. A munkavállaló által végzett szolgálat kötelmet keletkeztet a meghatározott juttatási program alapján akkor is, ha a juttatásoknak feltétele a jövőbeni munkaviszony (más szóval, a jogosultságok még nem megszolgáltak). A munkavállalók által a jogosultság megszolgálása napjáig végzett szolgálat vélelmezett kötelmet keletkeztet, mivel valamennyi későbbi mérleg fordulónapon annak a jövőbeni szolgálatnak az értéke, amelyet egy munkavállalónak végeznie kell mielőtt a juttatásra jogosulttá válik, csökken. A meghatározott juttatási kötelem értékelésekor a gazdálkodó figyelembe veszi annak lehetőségét, hogy egyes munkavállalók nem tesznek eleget a jogosulttá válás követelményeinek. Hasonlóképpen, bár egyes munkaviszony megszűnése utáni juttatások, például a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi ellátások, csak akkor válnak kifizetendővé, ha a munkavállaló munkaviszonyának megszűnését követően egy meghatározott esemény bekövetkezik, a kötelem azzal a munkavállaló által teljesített szolgálattal keletkezik, amely jogosultságot keletkeztet a juttatásra, ha a meghatározott esemény bekövetkezik. A meghatározott esemény bekövetkezése valószínűsége befolyásolja a kötelem értékelését, de nem ettől függ, hogy a kötelem fennáll-e vagy sem.

## Példák a 69. bekezdéshez

1. Egy program minden szolgálati évre 100 egységnyi juttatást fizet. A juttatásokra való jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik.

Minden évhez 100 egységnyi juttatás van rendelve. A tárgyidőszaki szolgálat költségei és a kötelem jelenértéke az első tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetőségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot.

2. Egy adott juttatási program minden szolgálati évre 100 egységnyi juttatást fizet, leszámítva a munkavállaló 25. életéve előtti szolgálatot. A juttatásokra való jogosultság azonnal keletkezik.

A 25. életév betöltése előtti munkavégzéshez nem került juttatás hozzárendelésre, mivel az azt megelőző szolgálat nem eredményez (feltételes vagy feltétlen) juttatást. Minden ezt követő évhez 100 egységnyi juttatást kell hozzárendelni.

70. A kötelem mértéke addig az időpontig növekszik, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez további lényeges juttatásnövekedést. Így minden juttatás az ekkor vagy ezt megelőző időpontban végződő időszakokhoz kerül hozzárendelésre. A juttatást az egyes beszámolási időszakokhoz a program juttatási képletének megfelelően rendelik hozzá. Ha azonban egy munkavállaló által végzett szolgálat a későbbi években a korábbi éveknél lényegesen magasabb juttatást eredményez, a gazdálkodó a juttatást a lineáris módszer szerint addig az időpontig bezárólag rendeli hozzá, amíg a munkavállaló által végzett szolgálat már nem eredményez további lényeges összegű juttatásnövekedést. Ennek oka az, hogy a munkavállaló által a teljes időszak alatt végzett szolgálat végül ezt az emelt mértékű juttatást eredményezi.

Példák a 70. bekezdéshez

1. Egy program 1000 egységnyi, egyösszegű juttatást fizet, amelyre a jogosultság tízévi munkaviszony után keletkezik. Az ezt követő szolgálatért a program nem ad többletjuttatást.

Az első tíz év mindegyikéhez 100 egységnyi juttatást rendelnek (1 000 osztva tíz zel). A tárgyidőszaki szolgálat költsége az első tíz év mindegyikében tükrözi annak lehetőségét, hogy a munkavállaló nem teljesíti a tízéves szolgálatot. A további évekhez nem rendelnek juttatást.

2. Egy program 2 000 egységnyi, egyösszegű nyugdíjazási juttatást fizet minden olyan munkavállalónak, aki 55. életévének betöltésekor legalább húszévi szolgálati idővel rendelkezik, vagy azoknak a munkavállalóknak, akik betöltötték a 65. életévüket, a szolgálati idő hosszától függetlenül.

Azoknak a munkavállalóknak, akik 35. életévük betöltése előtt csatlakoznak, a szolgálat a program alapján először a 35. életév betöltésekor eredményez juttatást (a munkavállaló 30 éves korában kiléphet, majd 33 éves korában újra visszatérhet, anélkül, hogy ennek hatása lenne a juttatások összegére, vagy ütemezésére). Ezek a juttatások a jövőbeli szolgálattól függenek. Továbbá, az 55. életév betöltése utáni szolgálat már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó 100 egységnyi (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel a 35. életévüktől az 55. életévükig tartó időszak minden évére.

Azoknál a munkavállalóknál, akik 35 és 45 éves életkor között léptek be, a húsz év utáni szolgálati idő már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezeknél a munkavállalóknál a gazdálkodó 100 egységnyi (2 000 osztva 20-szal) juttatást rendel az első húsz év mindegyikéhez.

Az olyan munkavállalónál, aki 55 éves korában csatlakozik, a tíz évet meghaladó munkaviszony már nem eredményez lényeges többletjuttatást. Ezen munkavállaló számára a gazdálkodó 200 egységnyi (2 000 osztva 10-zel) juttatást rendel az első tíz év mindegyikére.

Minden munkavállalóra vonatkozóan, a tárgyidőszaki szolgálat költsége és a kötelelem jelenértéke tükrözi azt a lehetőséget, hogy a munkavállaló nem teljesíti a szükséges szolgálati időt.

3. Egy, a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszűnése után felmerülő egészségügyi költségeinek 40 %-át, amennyiben a munkavállaló több mint tíz és kevesebb mint húszévi szolgálati idő után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 %-át, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati idő után távozik.

A program juttatási képlete alapján a gazdálkodó a várható egészségügyi költség jelenértékének 4 %-át (40 % osztva tízzel) rendeli az első tíz év mindegyikéhez és 1 %-át (10 % osztva tízzel) a második tíz év mindegyikéhez. A tárgyévi szolgálat költsége minden évben tükrözi annak a valószínűségét, hogy a munkavállaló esetleg nem teljesíti azt a szolgálati időt, ami a juttatás egy részére vagy egészére való jogosultsághoz szükséges. Azokhoz a munkavállalókhöz, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem rendelnek juttatást.

4. Egy, a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi program megtéríti a munkavállaló munkaviszonya megszűnése után felmerülő egészségügyi költségeinek 10 %-át, amennyiben a munkavállaló több mint tíz és kevesebb mint húszévi szolgálati idő után távozik, és ezeknek a költségeknek az 50 %-át, ha a munkavállaló húsz vagy annál több év szolgálati idő után távozik.

A későbbi évek alatti szolgálat a korábbi évekhez viszonyítva lényegesen magasabb összegű juttatásra jogosít. Ezért az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan húsz év vagy annál hosszabb idő után távoznak, a gazdálkodó a 68. bekezdésben foglaltak szerint lineáris alapon rendeli a juttatást. A húsz évet meghaladó szolgálati idő már nem jelent lényeges növekedést a többletjuttatásokban. Ezért, az első húsz év mindegyikéhez rendelt juttatás összege a várható egészségügyi kiadások jelenértékének 2,5 %-a (50 % osztva 20-szal).

Azon munkavállalók részére, akik várhatóan tíz és húsz év közötti szolgálati idő után távoznak, az első tíz év mindegyikéhez a várható egészségügyi költségek jelenértékének 1 %-át rendelik. Ezeknek a munkavállalóknak az esetében a tizedik év végétől a várható távozás időpontjáig nem kerül juttatás hozzárendelésre.

Az olyan munkavállalók esetében, akik várhatóan tíz éven belül távoznak, nem kerül juttatás hozzárendelésre.

71. Amikor a juttatás összege az utolsó fizetés állandó hányada minden egyes szolgálatban töltött évre, a jövőbeni fizetésemelések hatással lesznek a mérleg fordulónapja előtti szolgálatra fennálló kötelelem rendezésére, de többletkötelmet nem hoznak létre. Emiatt:
- a) a 67. b) bekezdés céljaira, a fizetésemelés nem jelent többletjuttatást akkor sem, ha a juttatás összege az utolsó fizetés összegétől függ; és
  - b) az egyes időszakokhoz rendelt juttatás azon fizetés egy állandó hányada, amelyhez a juttatás kapcsolódik.

Példa a 71. bekezdésre

A munkavállalók 55 éves korukig munkában töltött minden egyes év után, utolsó fizetésük 3 %-ának megfelelő juttatásra jogosultak.

Az 55. év eléréséig minden évben a becsült utolsó fizetés 3 %-ának megfelelő juttatást kell az egyes évekhez rendelni. Ettől az időponttól kezdődően, a munkavállaló által végzett szolgálat nem eredményez lényeges többletjuttatást a program keretében. További juttatás már nem kerül hozzárendelésre az életkor betöltése után.

#### Aktuáriusi feltételezések

72. Az aktuáriusi feltételezéseknek elfogulatlanoknak és kölcsönösen összeegyeztethetőeknek kell lenniük.
73. Az aktuáriusi feltételezések egy vállalkozás legjobb becslései azokról a demográfiai és pénzügyi változókról, amelyek a munkaviszony megszűnése utáni juttatások végső költségét meg fogják határozni. Az aktuáriusi feltételezések kiterjednek a következőkre:
- a) demográfiai feltételezések azoknak a meglévő és korábbi munkavállalóknak (és azok eltartottjainak) jövőbeni jellemzőire vonatkozóan, akik jogosultak a juttatásokra. A demográfiai feltételezések olyan dolgokkal foglalkoznak, mint például:
    - i. halálozási arány, a munkaviszony alatt és után;
    - ii. munkaerő-vándorlás, munkaképtelenség és korhatár előtti nyugdíjazás aránya;
    - iii. a programban részt vevő, olyan eltartottal rendelkező munkavállalóknak az aránya, akik jogosultak lesznek a juttatásokra; és
    - iv. az egészségügyi programok igénybevételei aránya; és
  - b) pénzügyi előrejelzések, melyek a következőkkel foglalkozhatnak:
    - i. diszkontláb (lásd 78–82. bekezdés);
    - ii. a jövőbeni fizetési és juttatási szintek (lásd 83–87. bekezdés);
    - iii. egészségügyi juttatások esetén a jövőbeni egészségügyi költségek, beleértve, ahol lényeges, az igénylések lebonyolításának és a juttatások folyósításának költségeit (lásd 88–91. bekezdés); és
    - iv. a program eszközein várható hozam (lásd 105–107. bekezdés).
74. Az aktuáriusi feltételezések akkor elfogulatlanok, ha azok kellően óvatosak, de nem túl konzervatívak.



75. Az aktuáriusi feltételezések akkor kölcsönösen összeegyeztethetők, ha tükrözik az olyan tényezők közötti gazdasági kapcsolatot, mint az infláció, fizetésemelés mértéke, a program eszközein elért hozam és a diszkontlábak. Például a bármely adott jövőbeni időszakra vonatkozóan meghatározott inflációtól függő feltételezéseknek (mint például a kamatlábakra, és a fizetések és a juttatások emelkedésére vonatkozó feltételezések) ugyanolyan mértékű infláció vélelmzésén kell alapulniuk az adott időszakot tekintve.
76. A gazdálkodó a diszkontlábakat és más pénzügyi feltételezéseket nominális (rögzített) értékek szerint becsüli meg, kivéve ha a reálértékek (inflációval korrigált értékek) megbízhatóbbak, például hiperinflációs gazdasági környezetben (lásd az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standardot), vagy amikor a juttatás indexhez kötött és az azonos pénznemű és lejáratú indexhez kötött kötvények piaca fejlett.
77. A pénzügyi előrejelzéseknek a mérleg fordulónapján érvényes az arra az időszakra vonatkozó piaci várakozásokon kell alapulniuk, amelynek során a kötelmet teljesíteni kell.

#### Aktuáriusi feltételezések: diszkontláb

78. A munkaviszony megszűnése utáni (fedezett és nem fedezett) juttatási kötelmek diszkontálásához használt kamatlábat a jó minőségű vállalati kötvények mérleg-fordulónapi piaci hozama alapján kell meghatározni. Azokban az országokban, ahol az ilyen vállalati kötvényeknek nincs fejlett piaca, az államkötvények (mérleg-fordulónapi) piaci hozamát kell használni. A vállalati vagy államkötvények pénznemének és lejáratának meg kell egyeznie a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek pénznemével és becsült lejáratával.
79. Az egyik jelentős hatással bíró aktuáriusi feltételezés a diszkontláb. A diszkontláb kifejezi a pénz időértékét, de nem fejezi ki az aktuáriusi vagy a befektetési kockázatot. Továbbá a diszkontláb nem fejezi ki a gazdálkodó hitelezőinek, a gazdálkodóra vonatkozó, gazdálkodó specifikus hitelezési kockázatát, vagy azt a kockázatot, hogy a jövőbeni tényleges adatok eltérhetnek az aktuáriusi feltételezésektől.
80. A diszkontláb kifejezi a juttatások kifizetésének becsült ütemezését. A gyakorlatban, a gazdálkodó gyakran egy egyszerű, súlyozott átlaggal számított diszkontláb alkalmazásával éri ezt el, amely kamatláb a juttatás kifizetések becsült ütemezését és összegét, és azt a pénznemet is tükrözi, amelyben a juttatás kifizetésére sor kerül.
81. Egyes esetekben lehetséges, hogy nincs fejlett piac olyan kellően hosszú lejáratú kötvényekre, amelyek a juttatás minden kifizetésének becsült lejáratával összevethetők lennének. Ilyen esetekben a gazdálkodó a megfelelő lejárat jelenlegi piaci kamatrátáit alkalmazza a rövid távú kifizetések diszkontálására, és a jelenlegi piaci kamatlábat a hozamgörbe mentén kivetítve becsüli meg a hosszabb távú kifizetésekre alkalmazandó diszkontlábát. Egy meghatározott juttatási kötelem teljes jelenértéke valószínűleg nem túl érzékeny arra a diszkontlábára, amelyet a vállalati vagy államkötvények leghosszabb lejáratán túli időszak juttatásainak kifizetésére alkalmaznak.
82. A kamatköltség kiszámítása oly módon történik, hogy az időszak elején meghatározott diszkontlábát megszorozzák az adott időszakra vonatkozó meghatározott juttatási kötelem jelenértékével, figyelembe véve bármely, a kötelemmel kapcsolatos lényeges változásokat. A kötelem jelenértéke különbözni fog a mérlegben kimutatott kötelezettségtől, mivel a kötelezettség kimutatása úgy történik, hogy előbb a program eszközeinek valós értéke levonásra kerül, és mivel egyes aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket, valamint egyes múltbeli szolgálat költségeket nem számolnak el azonnal. (Az A. függelék többek között bemutatja a kamatköltség kiszámítását.)

#### Aktuáriusi feltételezések: Fizetések, juttatások és egészségügyi költségek

83. A munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelmek értékelését olyan alapon kell végezni, ami tükrözi az alábbiakat:
- becsült jövőbeni fizetésemelkedések;
  - a program feltételeiben meghatározott (vagy az ezen feltételeken túlmenő, vélelmezett kötelemből származó) juttatások a mérleg fordulónapján; és

- c) az állami juttatások mértékében bekövetkező olyan feltételezett jövőbeni változások, amelyek hatással vannak a meghatározott juttatási program alapján történő kifizetésekre, akkor és csak akkor, ha:
- i. a változásokat a mérleg fordulónapja előtt törvénybe iktatták; vagy
  - ii. a múltbeli tapasztalatok vagy más megbízható tény azt mutatja, hogy az állami juttatások valamely előrevetíthető módon fognak változni, például az áremelkedés mértékével vagy az átlagbér emelkedésével összhangban.
84. A jövőbeni fizetésemelkedések mértékére vonatkozó becslések figyelembe veszik az inflációt, a beosztást, az előléptetést, és egyéb releváns tényezőket, mint például a munkaerőpiacon tapasztalható keresleti-kínálati viszonyokat.
85. Amennyiben a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmenő vélelmezett kötelelem) megköveteli a gazdálkodótól, hogy a juttatások mértékét a jövőben megváltoztassa, a kötelelem értékelése tükrözi ezeket a változtatásokat. Ez az eset áll fenn például az alábbi esetekben:
- a) a gazdálkodónak van múltbeli gyakorlata a juttatások növelésére, például inflációkövetési céllal, és nincs arra utaló jelzés, hogy ez a gyakorlat a jövőben megváltozna; vagy
  - b) a pénzügyi kimutatásokban már elszámolásra került aktuáriusi nyereség, és a gazdálkodónak a program formális feltételei (vagy az e feltételeken túlmenő vélelmezett kötelelem) vagy jogszabályi előírás alapján a programban keletkezett bármely többletet a résztvevők javára kell felhasználnia (lásd 98. c) bekezdést).
86. Az aktuáriusi feltételezések nem tükrözik a juttatások olyan jövőbeni változásait, amelyekről a program formális feltételei (vagy egy vélelmezett kötelelem) nem rendelkezik a mérleg fordulónapján. Az ilyen változások eredményeként:
- a) múltbeli szolgálati költség merül fel, amennyiben változik a változás időpontja előtti szolgálatért járó juttatás; és
  - b) tárgyidőszaki szolgálati költség keletkezik a változást követő időszakokban, olyan mértékben, amennyiben azok változtatják a változást követő szolgálatért járó juttatásokat.
87. Egyes, a munkaviszony megszűnése utáni juttatások olyan változókhoz vannak kapcsolva, mint az állami nyugdíjbiztosítás vagy az állami egészségügyi ellátás mértéke. Az ilyen juttatások értékelése tükrözi az ezekben a változókban bekövetkező várható változásokat, a múltbeli tapasztalat és egyéb megbízható tények alapján.
88. Az egészségügyi költségek feltételezésénél figyelembe kell venni az egészségügyi költségeknek részben az inflációból, részben az egészségügyi költségek sajátos változásaiból eredő becsült jövőbeni változásait.
89. A munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi juttatások értékeléséhez a jövőbeni igénylések mértékére és gyakoriságára, és az igények kielégítésének költségeire vonatkozó feltételezésekre van szükség. A gazdálkodó a jövőbeni egészségügyi költségeket a saját múltbeli tapasztalatai alapján becsüli meg, kiegészítve azt, ahol szükséges, a más gazdálkodóktól, biztosítótársaságoktól, egészségügyi szolgáltatóktól vagy egyéb forrásokból származó információkkal. A jövőbeni egészségügyi költségekre vonatkozó becslések figyelembe veszik a technológiai haladást, az egészségügyi szolgáltatások kihasználtságában vagy a szolgáltatások módjában végbemenő, és a programban részt vevő munkavállalók egészségi állapotában bekövetkező változásokat.
90. Az igénybevétel mértéke és gyakorisága nagymértékben összefügg a munkavállaló (és az általa eltartottak) életkorával, egészségi állapotával és nemével, és érzékeny lehet az olyan tényezőkre, mint például a földrajzi elhelyezkedés. Ezért a múltbeli tényadatok módosításra kerülnek, amennyiben a sokaság demográfiai összetétele eltér a múltbeli tényadatok alapjaként használt sokaságétól. Szintén módosításra kerül sor, ha megbízható tények szerint a múltbeli trendek nem folytatódnak.
91. Egyes, a munkaviszony megszűnése utáni egészségbiztosítási programok megkövetelik a munkavállaló hozzájárulását is a program által finanszírozott egészségügyi költségekhez. A jövőbeni egészségügyi költségekre vonatkozó becslései figyelembe vesznek bármely ilyen hozzájárulást, a program mérlegfordulónapon érvényes feltételei (vagy a feltételeken túlmenő vélelmezett kötelelem) alapján. A munkavállalók által fizetett hozzájárulásban bekövetkező változások múltbeli szolgálati költséget, vagy, ahol

értelmezhető, megszorítást eredményezhetnek. Az igények teljesítésének költségei az állami vagy más egészségügyi szolgáltatóktól származó juttatásokkal csökkenthetők (lásd 83. c) és 87. bekezdés).

#### Aktuáriusi nyereségek és veszteségek

92. Az 54. bekezdés alapján történő meghatározott juttatási kötelezettség értékelésekor a gazdálkodónak – az 58A. bekezdéstől függően – az aktuáriusi nyereségeinek vagy veszteségeinek (a 93. bekezdésben meghatározott) egy részét bevételként vagy ráfordításként kell elszámolnia, ha a még el nem számolt aktuáriusi nyereség vagy veszteség halmozott nettó összege az előző beszámolási időszak végén meghaladta az alábbiak közül a magasabb értéket:

- a) az ebben az időpontban fennálló meghatározott juttatási kötelelem jelenértékének 10 %-a (a program eszközeinek levonása előtt); és
- b) a program eszközei valós értékének 10 %-a ebben az időpontban.

Ezeket a határértékeket minden egyes meghatározott juttatási programra külön kell kiszámolni és alkalmazni.

93. Az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolandó része minden egyes meghatározott juttatási program esetében a 92. bekezdésben meghatározott többlet, osztva az adott programhoz tartozó munkavállalók várható átlagos hátralévő szolgálati idejével. A gazdálkodó azonban alkalmazhat bármely más szisztematikus módszert is az aktuáriusi nyereségek és veszteségek gyorsabb elszámolására, feltéve hogy a nyereségek és a veszteségek elszámolása ugyanazon az alapon történik, és ezt az alapot időszakról időszakra, következetesen alkalmazzák. A gazdálkodó akkor is alkalmazhat ilyen szisztematikus módszert az aktuáriusi nyereségekre és veszteségekre, ha azok a 92. bekezdésben meghatározott értékhatárokon belül esnek.

94. Aktuáriusi nyereségek és veszteségek származhatnak akár a meghatározott juttatási kötelelem jelenértékében, akár a program eszközeinek valós értékében bekövetkező növekedésekből vagy csökkenésekből. Aktuáriusi nyereségek vagy veszteségek okai lehetnek például:

- a) a vártnál magasabb vagy alacsonyabb munkaerő-vándorlás, korai nyugdíjazás vagy halálozási arány, vagy a bérek, juttatások (ha a program formális vagy vélelmezhető feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetőségét) vagy egészségügyi költségek vártnál magasabb vagy alacsonyabb növekedései;
- b) a munkaerő-vándorlásra, a korai nyugdíjazásra vagy a halálozási arányra, vagy a fizetések, juttatások (ha a program formális vagy vélelmezhető feltételei tartalmazzák az inflációs növekedés lehetőségét) vagy az egészségügyi költségek emelkedésére vonatkozó becslésekben bekövetkező változások hatása;
- c) a diszkontlábban bekövetkező változások hatása; és
- d) a program eszközein elért tényleges és várt hozam közötti különbség (lásd 105–107. bekezdés).

95. Hosszabb távon az aktuáriusi nyereségek és veszteségek kiegyenlíthetik egymás hatását. Ezért a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelemeket legcélszerűbb a legjobb becslés körüli sávként („folyosó”-ként) szemlélni. A gazdálkodónak lehetősége van rá, de nem köteles arra, hogy az e sávon belül eső aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket elszámolja. Jelen standard a gazdálkodótól azt követeli meg, hogy legalább az aktuáriusi nyereségeknek vagy veszteségeknek a plusz-mínusz 10 %-os „folyosón” kívül eső meghatározott részét számolja el [az A. függelék többek között bemutatja az aktuáriusi nyereségek és veszteségek kezelését]. A standard ugyanakkor megengedi a gazdálkodó számára gyorsabb elszámolást lehetővé tevő szisztematikus módszer alkalmazását is, feltéve hogy ezek a módszerek megfelelnek a 93. bekezdésben meghatározott feltételeknek. Ilyen megengedett módszer például az, hogy mind a „folyosón” belüli, mind az azon kívül eső aktuáriusi nyereségek és veszteségek teljes összegét azonnal elszámolják. A 155. b) iii. bekezdés kifejti, hogy miért szükséges az áttérési kötelezettség nem kimutatott részét figyelembe venni a későbbi aktuáriusi nyereségek elszámolása során.

## Múltbeli szolgálat költsége

96. A meghatározott juttatási kötelezettség 54. bekezdés szerinti értékelésekor a gazdálkodónak – az 58A. bekezdéstől függően – a múltbeli szolgálat költségét lineáris módszerrel kell ráfordításként elszámolnia a juttatás megszolgáltatásig hátralevő átlagos időtartam alatt. Addig a mértékig, ameddig a juttatások a meghatározott juttatási program bevezetésekor, vagy az abban eszközölt változtatásokkor azonnal megszolgáltakká válnak, a gazdálkodónak a múltbeli szolgálat költségét azonnal el kell számolnia.
97. Múltbeli szolgálat költsége akkor keletkezik, amikor a gazdálkodó egy új meghatározott juttatási programot vezet be, vagy egy már meglévő program alapján fizetendő juttatásokban változtatásokat eszközöl. Az ilyen változtatások olyan munkavállalói szolgálat ellenértékét jelentik, amelyet abban az időszakban végeznek el, amíg az ezekre a juttatásokra való jogosultságot megszolgálták. Ezért, a múltbeli szolgálat költségét erre az időszakra vonatkozóan kell elszámolni, függetlenül attól, hogy a költség korábbi időszakban teljesített munkavállalói szolgálathoz tartozik. A múltbeli szolgálat költsége a módosítás miatti kötelezettség változásaként kerül értékelésre (lásd 64. bekezdést).

## Példa a 97. bekezdéshez

Egy gazdálkodó olyan nyugdíjprogramot működtet, amely minden egyes munkában töltött év után az utolsó fizetés 2 %-ának megfelelő nyugdíjat fizet. A juttatások ötévi szolgálati idő után válnak megszolgáltá. 20X5 január 1-jén a gazdálkodó az utolsó fizetés 2,5 %-ára emeli a juttatás mértékét, 20X1 január 1-jétől kezdődően minden egyes szolgálati évre vonatkozóan. Az emelés időpontjában a 20X1. január 1. és 20X5. január 1. közötti szolgálati időért járó többletjuttatások jelenértékei a következők:

Az X5.01.01-jén több mint ötéves szolgálati idővel rendelkező munkavállalók	150
Az X5.01.01-jén öt évnél kevesebb szolgálati idővel rendelkező munkavállalók (a jogosultság megszolgáltatásig átlagosan hátralevő idő: három év)	<u>120</u>
	<u>270</u>

A gazdálkodó 150 egységet azonnal elszámol, mivel az erre való jogosultságot már megszolgálták. 120 egységet a gazdálkodó 20X5. január 1-jétől kezdődően három év alatt, lineáris módszerrel számol el.

98. A múltbeli szolgálat költsége nem tartalmazza a következőket:
- a tényleges és a korábban feltételezett fizetésemelések közötti eltérések hatása a korábbi években elvégzett szolgálat után járó juttatási kötelezetre (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik a várható fizetéseket);
  - a nem kötelező nyugdíjmelékek alul- és felülbecslései, amikor a gazdálkodónak vélelmezett köteleme van ilyen emelések megtételére (ilyenkor nem keletkezik múltbeli szolgálat költsége, mivel az aktuáriusi feltételezések figyelembe veszik az ilyen emeléseket);
  - a juttatások olyan emelésére vonatkozó becslések, amelyek a pénzügyi kimutatásokban már kimutatott aktuáriusi nyereségek miatt keletkeznek, amennyiben a gazdálkodó köteles, akár a program formális feltételei (vagy az ezen túlmenő vélelmezett köteleme), akár jogszabályi előírás alapján a programban keletkező esetleges többletet a program tagjai javára felhasználni, még akkor is, ha a juttatás növekedése még nem került formálisan rögzítésre (a köteleme ennek eredményeként bekövetkező növekedése aktuáriusi veszteség, nem pedig múltbeli szolgálat költsége, lásd 85. b) bekezdés);
  - a megszolgált juttatások növekedése, amikor a munkavállalók új, vagy emelt juttatások nélkül teljesítik a megszolgáltatási követelményeket (nincs múltbeli szolgálat költsége, mivel a juttatás becsült költsége tárgyidőszaki szolgálat költségeként elszámolásra került a szolgálat végzésével párhuzamosan); és

- e) a program olyan módosításainak hatása, amelyek a jövőbeni szolgálatok után járó juttatások összegét csökkentik (megszorítás).

99. A gazdálkodó a múltbeli szolgálat költségek amortizációjának ütemezését a juttatások bevezetésekor vagy módosításakor állapítja meg. Gyakorlati szempontból nem lenne célszerű az amortizációs ütemterv későbbi módosításainak felismeréséhez és elszámolásához szükséges részletes kimutatásokat vezetni. Ezen túlmenően, a hatás valószínűleg csak akkor lényeges, amikor megszorítás vagy rendezés következik be. Ezért a gazdálkodó a múltbeli szolgálat költségének amortizációs ütemtervét csak a juttatás megszorítása vagy rendezése esetén módosítja.
100. Amikor a gazdálkodó egy meghatározott juttatási program alapján kifizetendő juttatásokat lecsökkenti, a meghatározott juttatási kötelezettségben bekövetkező csökkenést (negatív) múltbeli szolgálat költségeként kell elszámolnia a juttatás lecsökkentett részére való jogosultság megszolgáltatásának időpontjáig terjedő átlagos időtartam alatt.
101. Amikor a gazdálkodó egy meglévő meghatározott juttatási program alapján kifizetendő bizonyos juttatásokat lecsökkent, és ezzel egyidejűleg a program alapján az ugyanazon munkavállalóknak járó más juttatásokat megnöveli, a gazdálkodónak a változást egyszerűen nettó módon kell kezelnie.

*Megjelenítés és értékelés: a program eszközei*

A program eszközeinek valós értéke

102. Az 54. bekezdés alapján a mérlegben kimutatandó összeg meghatározásakor a program bármely eszközének valós értékét le kell vonni. Amikor piaci ár nem áll rendelkezésre, a program eszközeinek valós értékét megbecslik; például a várható jövőbeni cash-flow olyan diszkontlábbal történő diszkontálásával, amely tükrözi mind a program eszközeivel kapcsolatos kockázatot, mind ezeknek az eszközöknek a lejáratát, vagy várható elidegenítési időpontját (vagy, ha nincs lejáratuk, a kapcsolódó kötelelem rendezéséig várható időtartamot).
103. A program eszközeibe nem tartoznak bele a beszámolót készítő gazdálkodó által az alapba még be nem fizetett hozzájárulási összegek, továbbá a gazdálkodó által kibocsátott és az alap birtokában lévő, nem átruházható pénzügyi instrumentumok. A program eszközeinek értékét csökkentik az alap olyan kötelezettségei, amelyek nem a munkavállalói juttatásokkal kapcsolatosak, például a szállítói és egyéb tartozások vagy a származékos pénzügyi instrumentumokból eredő kötelezettségek.
104. Amikor a programhoz rendelt eszközállományban olyan minősített biztosítási kötvények is vannak, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján kifizetendő juttatások egy része vagy egésze összegének és esedékességének, ezeknek a biztosítási kötvényeknek a valós értékét a kapcsolódó kötelezettség jelenértékének kell tekinteni, az 54. bekezdésben leírtak szerint (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekből származó követelés nem teljes mértékben megtérülő).

Visszatérítések

- 104A. Akkor, és csak akkor, ha lényegileg biztos, hogy a meghatározott juttatási kötelelem rendezéséhez szükséges kiadás egy részét vagy egészét valamely harmadik fél megtéríti, a gazdálkodónak a visszatérítési jogát külön eszközként kell kimutatnia. A gazdálkodónak az eszközt valós értéken kell értékelnie. Minden egyéb tekintetben a gazdálkodónak ezt az eszközt a program eszközeivel azonos módon kell kezelnie. Az eredménykimutatásban a meghatározott juttatási programhoz tartozó ráfordítást a visszatérítés levonása utáni nettó értéken is be lehet mutatni.
- 104B. Egyes esetekben a gazdálkodónak lehetősége van harmadik fél, például egy biztosító bevonására a meghatározott juttatási kötelelem rendezéséhez szükséges kifizetés egy részének vagy egészének megfizetésére. A 7. bekezdésben meghatározott feltételeknek megfelelő minősített biztosítási kötvények a program eszközeinek minősülnek. A gazdálkodó a minősített biztosítási kötvényeket a program egyéb aktívaival azonos módon számolja el, és a 104A bekezdés rendelkezései ezekre nem vonatkoznak (lásd 39–42. és 104. bekezdés).

- 104C. Amikor a biztosítási kötvény nem minősített biztosítási kötvény, ez a biztosítási kötvény nem minősül a program eszközeinek. A 104A bekezdés rendelkezik az ilyen esetekről: a gazdálkodó a biztosítási kötvény alapján járó visszatérítési jogát inkább elkülönült eszközként mutatja ki, mint egy levonásként az 54. bekezdés szerint kimutatott meghatározott juttatási kötelezettség meghatározásakor; minden más tekintetben a gazdálkodó ezt az eszközt a program többi eszközével azonos módon kezeli. Ezen belül, az 54. bekezdés szerint kimutatott meghatározott juttatási kötelezettséget növeli (csökkenti) abban a mértékben, amennyiben a meghatározott juttatási kötelmen és a kapcsolódó visszatérítési jogosultságon elért halmozott nettó aktuáriusi nyereségek (veszteségek) nem kerültek elszámolásra a 92. és 93. bekezdés alapján. A 120. c) vii. bekezdés közzétételi kötelezettséget ír elő a gazdálkodó számára a visszatérítési jogosultság és a kapcsolódó kötelezettség közötti kapcsolat rövid bemutatására vonatkozóan.

Példa a 104A–C bekezdésre

A kötelem jelenértéke	1 241
El nem számolt aktuáriusi nyereségek	17
A mérlegben kimutatott kötelezettség	1 258
Biztosítási kötvényekből származó olyan jogosultságok, amelyek pontosan megfelelnek a program alapján fizetendő egyes juttatások összegének és esedékességének. Ezen juttatások jelenértéke 1 092.	1 092

A 17 egységnyi el nem számolt aktuáriusi nyereség a kötelezettségen és a visszatérítési jogosultságon realizált aktuáriusi nyereség halmozott nettó összege.

- 104D. Amennyiben a visszatérítési jogosultság olyan biztosítási kötvényből származik, amely pontosan megfelel a meghatározott juttatási program alapján fizetendő juttatások egésze vagy egy része összegének és esedékességének, a visszatérítési jogosultság valós értékét tekintik a kapcsolódó kötelem jelenértékének, az 54. bekezdésben leírtak szerint (figyelembe véve az amiatt szükséges bármely csökkentést, hogy a biztosítási kötvényekből származó követelés nem teljes mértékben megtérül).

A program eszközeinek hozama

105. A program eszközeitől elvárt hozam az eredménykimutatásban elszámolt ráfordítások egyik komponense. A program eszközeitől elvárt hozam és a ténylegesen elért hozam közötti különbséget aktuáriusi nyereség vagy veszteség; azt a meghatározott juttatási kötelmen realizált aktuáriusi nyereséggel vagy veszteséggel együtt figyelembe kell venni annak a nettó összegnek a meghatározásában, amely a 92. bekezdésben meghatározott „folyosó” 10 %-os értékhatáraival kerül összehasonlításra.
106. A program eszközeitől elvárt hozam a hozamoknak a kapcsolódó kötelem teljes időtartamára vonatkozó időszak eleji piaci várakozásain alapul. A program eszközeitől elvárt hozam tükrözi a beszámolási időszak alatt a program eszközeinek valós értékében, az alapba történő tényleges befizetések és az alpból történő tényleges juttatás kifizetések eredményeként bekövetkezett változásokat.
107. A program eszközeinek elvárt és tényleges hozamának meghatározásakor a gazdálkodó levonja az adminisztrációs költségeket, a kötelek értékeléséhez használt aktuáriusi feltételezéseknél már figyelembe vett költségek kivételével.

Példa a 106. bekezdéshez

20X1. január 1-jén a program eszközeinek valós értéke 10 000 egység, míg az aktuáriusi nyereség még el nem számolt halmozott nettó értéke 760 egység volt. 20X1. június 30-án a program 1 900 egységnyi juttatást fizetett ki és 4 900 egységnyi hozzájárulásban részesült. 20X1. december 31-én a program eszközeinek valós értéke 15 000, és a meghatározott juttatási kötelem jelenértéke 14 792 volt. A 20X1-re vonatkozó kötelem aktuáriusi vesztesége 60 volt.

20X1. január 1-jén a beszámolót készítő gazdálkodó a következő becsléseket készítette, az abban az időpontban érvényes piaci árak alapján:

	%
Kamat és osztalékbevételek, az alap által fizetendő adó levonása után	9,25
A program eszközökön realizált és nem realizált nyereségek (adózott)	2,00
Adminisztrációs költségek	<u>(1,00)</u>
Várható hozamráta	<u>10,25</u>
20X1-re vonatkozóan a program eszközállományára vonatkozóan várható és tényleges hozam a következő volt:	
10 000 egységen 12 hónapra és 10,25 % kamattal elért hozam	1 025
3 000 egységen hat hónapra és 5 % kamattal elért hozam (az éves 10,25 % megfelelője, hathavonta számítva)	<u>150</u>
A program eszközállományán 20X1-re várható hozam	<u>1 175</u>
A program eszközök 20X1. december 31-i valós értéke	15 000
Mínusz a program eszközök 20X1. január 1-i valós értéke	(10 000)
Mínusz kapott hozzájárulás	(4 900)
Plusz kifizetett juttatás	<u>1 900</u>
A program eszközein elért tényleges hozam	<u>2 000</u>
A program eszközeinek várható hozama (1 175), és az azokon elért tényleges hozam (2 000) közötti különbséget 825 egységnyi aktuáriusi nyereség. Ezért a még el nem számolt halmozott nettó aktuáriusi nyereség értéke 1 525 (760 plusz 825 mínusz 60). A 92. bekezdés alapján a folyosó határértéke 1 500 (a következők közül a nagyobb: i. 15 000 10 %-a és ii. 14 792 10 %-a). A következő évben (20X2-ben) a gazdálkodó eredménykimutatásában aktuáriusi nyereséget számol el 25 (1 525 mínusz 1 500) osztva az illető munkavállalókra vonatkozó átlagos hátralévő munkaviszonyban töltendő idővel értékben.	
A 20X2-re vonatkozóan a program eszközeitől elvárt hozam mértéke a kötelelem teljes futamideje alatti hozamra vonatkozó X2. január 1-jei piaci várakozásokon fog alapulni.	

#### Üzleti kombinációk

108. Egy olyan üzleti kombinációban, amely akvizíció, a gazdálkodó a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközöket és kötelezettségeket a kötelelem jelenértékén mutatja ki, levonva a program eszközeinek valós értékét (lásd IAS 22 Üzleti kombinációk standardot). A kötelelem jelenértéke az alábbiak közül mindet tartalmazza, még abban az esetben is, ha a felvásárolt az akvizíció időpontjában még nem mutatta ki azokat:
- az akvizíció időpontja előtt keletkezett aktuáriusi nyereségek és veszteségek (függetlenül attól, hogy a 10 %-os „folyosón” belülre vagy kívülre esnek-e);
  - múltbeli szolgálat költsége, amely az akvizíciót megelőzően a juttatás módosításai vagy egy új program bevezetése következtében keletkezett; és
  - azok az összegek, amelyeket a 155. b) bekezdés átmeneti rendelkezései alapján a felvásárolt gazdálkodó még nem számolt el.

#### Megszorítások és rendezések

109. A gazdálkodónak a meghatározott juttatási program megszorítása vagy rendezése miatti nyereségeket vagy veszteségeket akkor kell elszámolnia, amikor a megszorítás vagy a rendezés bekövetkezik. A megszorítás vagy a rendezés miatti nyereségnek vagy veszteségnek a következőket kell tartalmaznia:
- a meghatározott juttatási kötelelem jelenértékében bekövetkező bármely változást;

- b) a program eszközeinek valós értékében bekövetkező bármely változást;
- c) bármely olyan kapcsolódó aktuáriusi nyereségeket és veszteségeket és múltbeli szolgálat költségét, amelyek a 92. és 96. bekezdés alapján még nem kerültek elszámolásra.
110. A megszorítás vagy rendezés hatásának meghatározása előtt, a gazdálkodónak újra kell értékelnie a kötelmet (és a program kapcsolódó eszközeit, ha vannak ilyenek) az aktuális aktuáriusi feltételezések felhasználásával (beleértve a jelenlegi piaci kamatlábat és más jelenlegi piaci árakat).
111. Megszorítás akkor következik be, amikor egy gazdálkodó:
- a) vagy bizonyíthatóan elkötelezte magát, hogy a programban érintett munkavállalók számát lényegesen csökkenti; vagy
- b) úgy módosítja a meghatározott juttatási program feltételeit, hogy a jelenlegi munkavállalók által elvégzendő jövőbeli szolgálat egy lényeges eleme már nem jogosít fel a juttatásra, vagy csak csökkentett juttatásra jogosít.
- A megszorítás bekövetkezhet egy elszigetelt esemény miatt, mint amilyen az üzembezáras, egy tevékenység megszüntetése, vagy egy juttatási program megszüntetése vagy felfüggesztése. Egy esemény akkor eléggé lényeges ahhoz, hogy megszorításnak minősüljön, ha a megszorításból adódó nyereség vagy veszteség elszámolása a pénzügyi kimutatásokra jelentős hatással lenne. A megszorítások gyakran kapcsolódnak átszervezéshez. Ezért a gazdálkodónak a megszorítást ugyanakkor kell elszámolnia, amikor a kapcsolódó átszervezést.
112. Rendezés akkor történik, amikor a gazdálkodó olyan ügyletet hajt végre, amely megszüntet a meghatározott juttatási programon keresztül adott juttatások egészére vagy egy részére vonatkozóan minden további jogi vagy vélelmezett kötelmet, például amikor egyösszegű pénzkifizetést hajtanak végre a program résztvevői számára vagy nevében, cserébe azon jogukért, hogy bizonyos, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokat kapjanak.
113. Néhány esetben a gazdálkodó biztosítási kötvényt vásárol a tárgyidőszakban és a megelőző időszakokban végzett munkavállalói szolgálatért járó munkavállalói juttatások egy részének vagy egészének finanszírozására. Egy ilyen kötvény megvásárlása nem minősül rendezésnek, ha a gazdálkodónak fennmarad a jogi vagy vélelmezett kötelme (lásd 39. bekezdést) további összegek megfizetésére, ha a biztosító a biztosítási kötvényben meghatározott munkavállalói juttatást nem fizeti meg. A 104A–D bekezdés foglalkozik azoknak a biztosítási kötvényekből származó visszatérítési jogoknak a kimutatásával és értékelésével, amelyek nem tartoznak a program eszközei közé.
114. A rendezés a megszorítással egyszerre történik akkor, ha egy juttatási program úgy szűnik meg, hogy a kötelelem rendezésre került és a program tovább nem létezik. Azonban egy program megszüntetése nem megszorítás vagy rendezés, ha a programot egy új program váltja fel, amely lényegében azonos juttatásokat kínál.
115. Amikor a megszorítás a programban részt vevő munkavállalók közül csak néhányat érint, vagy amikor egy kötelelemnek csak egy része kerül rendezésre, a nyereség vagy veszteség magában foglalja a korábban el nem számolt múltbeli szolgálat költségének és az aktuáriusi nyereségnek vagy veszteségnek az arányos részét (és azokat az áttérési összegeket, amelyek a 155. b) bekezdés alapján nem kerültek elszámolásra). Az arányos rész meghatározása a kötelemeknek a megszorítás vagy rendezés előtti és utáni jelenértéke alapján történik, kivéve ha a körülmények ismeretében más számítási alap használata ésszerűbb. Például, helyénvaló lehet az ugyanazon programot érintő megszorításból vagy rendezésből származó nyereséget először a programhoz kapcsolódó múltbeli szolgálat el nem számolt költségének megszüntetésére alkalmazni.

#### Példa a 115. bekezdéshez

A gazdálkodó megszüntet egy üzleti szegmenst és az üzlet szegmens munkavállalói nem szereznek további juttatásra való jogosultságot. Ez az eset egy megszorítás, rendezés nélkül. A jelenlegi aktuáriusi feltételezések alkalmazásával (beleértve a jelenlegi piaci kamatokat és egyéb jelenlegi piaci árakat) közvetlenül a megszorítás előtt a gazdálkodó meghatározott juttatási kötelemeinek nettó jelenértéke 1 000, a program eszközeinek valós értéke 820 és van még 50 el nem számolt halmozott nettó aktuáriusi nyereség. A gazdálkodó jelen standardot egy évvel korábban kezdte alkalmazni. Ezáltal nettó kötelezettsége 100-zal növekedett, amely összeget a gazdálkodó döntése szerint öt év alatt kíván kimutatni (lásd 155. b) bekezdés). A megszorítás a kötelelem nettó jelenértékét 100-zal 900-ra csökkenti.



A korábban el nem számolt aktuáriusi nyereségekből és áttérési összegekből 10 % (100/1 000) a kötelezettség azon részéhez kapcsolódik, amelyet a juttatás megszorítása megszüntetett. Így a megszorítás hatása a következő:

	Megszorítás előtt	Nyereség a megszorítás miatt	Megszorítás után
A kötelelem nettó jelenértéke	1 000	(100)	900
A program eszközeinek valós értéke	(820)	=	(820)
	180	(100)	80
El nem számolt aktuáriusi nyereség	50	(5)	45
El nem számolt átmeneti összeg (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
A mérlegben kimutatott nettó kötelezettség	150	(97)	53

#### Bemutató

#### Beszámítás

116. A gazdálkodó akkor, és kizárólag akkor számíthat be egy meghatározott programhoz tartozó eszközt egy másik programra vonatkozó kötelezettséggel szemben, ha:
- a gazdálkodónak jogi úton érvényesíthető joga van az egyik programban keletkező többletnek egy másik programban felmerülő kötelelemhez történő felhasználására; és
  - a gazdálkodó a kötelezettséget vagy nettó módon szándékozik teljesíteni, vagy az egyik programban realizált többlet és a másik programban lévő kötelemét azonos időpontban szándékozik rendezni.
117. A beszámítás kritériumai hasonlóak az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban meghatározott feltételekhez.

#### A rövid lejáratú/nem rövid lejáratú megkülönböztetése

118. Egyes gazdálkodók elkülönítik a rövid lejáratú eszközöket és kötelezettségeket a nem rövid lejáratú eszközöktől és kötelezettségektől. Ez a standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodónak el kell-e különítenie a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokból keletkező eszközök és kötelezettségek rövid és nem rövid lejáratú részét.

#### A munkaviszony megszűnése utáni juttatás költségeinek pénzügyi elemei

119. Ez a standard nem határozza meg, hogy a gazdálkodónak a tárgyidőszaki szolgálat költségét, a kamatköltséget és a program eszközein várható hozamot egyetlen, bevételi vagy ráfordítás tétel részeként kell-e bemutatnia magában az eredménykimutatásban.

#### Közzététel

120. A gazdálkodónak a következő információkat kell közzétennie a meghatározott juttatási programra vonatkozóan:
- a gazdálkodó számviteli politikáját az aktuáriusi nyereségek és veszteségek elszámolására vonatkozóan;
  - a program típusának általános bemutatását;

- c) a mérlegben kimutatott eszközök és kötelezettségek levezetését, kimutatva legalább az alábbiakat:
- i. a teljes mértékben fedezetlen meghatározott juttatási kötelek jelenértékét a mérleg fordulónapján;
  - ii. a teljes mértékben vagy részben fedezett meghatározott juttatási kötelek mérleg-fordulónapi jelenértékét (a program eszközei valós értékének levonása előtt);
  - iii. a program bármely eszközének valós értékét a mérleg fordulónapján;
  - iv. a mérlegben ki nem mutatott nettó aktuáriusi nyereségeket vagy veszteségeket (lásd 92. bekezdés);
  - v. a mérlegben még ki nem mutatott múltbeli szolgálat költsége (lásd 96. bekezdés);
  - vi. az 58. b) bekezdésben meghatározott értékhatár miatt eszközként ki nem mutatott bármely összeget;
  - vii. a 104A. bekezdés alapján eszközként kimutatott bármely visszatérítési jog valós értékét a mérleg fordulónapján (a visszatérítési jog és a kapcsolódó kötelelem közötti kapcsolat rövid leírásával); és
  - viii. a mérlegben kimutatott más összegeket;
- d) a program eszközeinek valós értékében a következők miatt figyelembe vett összegeket:
- i. a beszámolót készítő gazdálkodó saját pénzügyi instrumentumainak minden egyes kategóriája; és
  - ii. a beszámolót készítő gazdálkodó által elfoglalt ingatlan, vagy az általa használt más eszközök;
- e) egy egyeztetés, amely mutatja a mérlegben kimutatott nettó kötelezettségben (vagy eszközben) az időszak alatt bekövetkező változásokat;
- f) az eredménykimutatásban elszámolt összes ráfordítás a következő tételek mindegyikére, annak megjelölésével, hogy az eredménykimutatás mely sora tartalmazza azokat:
- i. tárgyidőszaki szolgálat költségei;
  - ii. kamatköltség;
  - iii. a program eszközeitől elvárt hozam;
  - iv. a 104A. bekezdés alapján eszközként kimutatott bármely visszatérítési jogon várt hozam;
  - v. aktuáriusi nyereségek és veszteségek;
  - vi. múltbeli szolgálat költsége; és
  - vii. bármely megszorítás vagy rendezés hatása;
- g) a program eszközein elért tényleges hozam, és a 104A. bekezdés alapján eszközként kimutatott bármely visszatérítési jogon elért tényleges hozam; és
- h) a felhasznált alapvető aktuáriusi feltételezések a mérleg fordulónapján, amelyek szükség szerint az alábbiakat tartalmazzák:
- i. diszkontlábak;
  - ii. a program minden eszközén várható hozam a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;

- iii. a 104A. bekezdés szerint eszközként kimutatott bármely visszatérítési jogon várható hozam a pénzügyi kimutatásokban bemutatott időszakokban;
- iv. fizetésemelések várható mértéke (és minden olyan, a program formális vagy vélelmezhető feltételeiben a juttatások jövőbeni emelkedéséhez meghatározott indexekben vagy más változókban bekövetkező változás);
- v. az egészségügyi költségek trendjei; és
- vi. bármely más lényeges aktuáriusi feltételezés, amely felhasználásra került.

A gazdálkodónak minden egyes aktuáriusi becslést abszolút értéken kell közzétennie (például abszolút százalékként), nem csupán különböző százalékos értékek vagy más változók különbözeteit.

121. A 120. b) bekezdés megköveteli a program jellegének általános bemutatását. A bemutatás megkülönböztetheti például az átalányfizetés alapú nyugdíjprogramokat az utolsó fizetés alapú nyugdíjprogramoktól és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi programoktól. Részletesebb információk megadása nem szükséges.
122. Amikor egy gazdálkodónál egynél több juttatási program működik, a közzététel történhet összesítve, minden egyes programra elkülönülten, vagy a legcélszerűbb módon csoportosítva. Hasznos lehet a csoportosítást a következő kritériumok szerint elvégezni:
- a) a programok földrajzi elhelyezkedése, például a belföldi és a külföldi programok megkülönböztetése; vagy
  - b) a programok lényegesen eltérő kockázatai, például elkülöníthetők az átalányfizetés alapú nyugdíjprogramok az utolsó fizetés alapú nyugdíjprogramoktól, és a munkaviszony megszűnése utáni egészségügyi programoktól.

Amikor a gazdálkodó az egyes programok csoportjaira vonatkozóan tesz közzé összesített információkat, a közzététel vagy súlyozott átlagok vagy viszonylag szűk sávon belüli értékek formájában történik.

123. A 30. bekezdés további közzétételi kötelezettséget ír elő az olyan, többmunkáltatós juttatási programokra vonatkozóan, amelyeket úgy kell kezelni, mintha meghatározott hozzájárulási programok lennének.
124. Amikor az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard megköveteli, a gazdálkodónak információkat kell közzétennie:
- a) a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokkal folytatott, kapcsolt felek közötti ügyletekről; és
  - b) a legfontosabb vezetők részére nyújtott, munkaviszony megszűnése utáni juttatásokról.
125. Amikor az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard megköveteli, a gazdálkodónak közzé kell tennie a munkaviszony megszűnése utáni juttatási kötelemből származó függő kötelezettségekre vonatkozó információkat.

#### EGYÉB HOSSZÚ TÁVÚ MUNKAVÁLLALÓI JUTTATÁSOK

126. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások magukban foglalják például:
- a) a hosszú időtartamú fizetett távolléteket, mint például hosszú munkaviszony után járó jutalomszabadságot vagy az alkotószabadságot;
  - b) a jubileumi vagy más hosszú munkaviszony után járó jutalmakat;
  - c) a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatásokat;
  - d) a munkavállaló által végzett szolgálatot magában foglaló időszak végét követő 12 hónappal vagy azt követően kifizetendő nyereségrészesedést és jutalmakat; és
  - e) a 12 hónappal vagy többel a jogosultság megszerzését magában foglaló időszak vége után fizetett halasztott fizetéseket.

127. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások értékelése általában nincs olyan fokú bizonytalanságnak kitéve, mint a munkaviszony megszűnése utáni juttatásoké. Továbbá, az egyéb munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatások bevezetése, vagy az azokban történt változtatások ritkán keletkeztetnek jelentős összegű múltbeli szolgálati költséget. Ezen okok miatt, a jelen standard egyszerűsített elszámolást követel meg az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan. Ez a módszer a munkaviszony megszűnése utáni munkavállalói juttatásokra előírt elszámolási előírásoktól a következőkben tér el:
- a) az aktuáriusi nyereségek és veszteségek azonnal elszámolásra kerülnek, „folyosó” alkalmazása nélkül; és
  - b) valamennyi múltbeli szolgálat költsége azonnal elszámolásra kerül.

#### Megjelenítés és értékelés

128. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásra vonatkozó kötelezettségként kimutatott összeg a következők nettó összege:
- a) a meghatározott juttatási kötelelem mérleg fordulónapján érvényes jelenértéke (lásd 64. bekezdés);
  - b) mínusz a program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a mérleg-fordulónapi valós értéke, amelyekből a kötelezettségek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés).
- A kötelezettség értékelésekor a gazdálkodónak a 49–91. bekezdést kell alkalmaznia, kivéve az 54. és a 61. bekezdést. A gazdálkodónak a 104A bekezdést kell alkalmaznia bármely visszatérítési jog kimutatására és értékelésére.
129. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan a gazdálkodónak a következő tételek nettó összegét ráfordításként, vagy (az 58. bekezdésben foglaltaknak megfelelően) bevételként kell elszámolnia, kivéve addig a mértékig, amennyiben valamely más nemzetközi számviteli standard megköveteli vagy megengedi azoknak az eszközök bekerülési értékében történő kimutatását:
- a) tárgyidőszaki szolgálat költségei (lásd 63–91. bekezdés);
  - b) kamatköltség (lásd 82. bekezdés);
  - c) a program bármely eszközén (lásd 105–107. bekezdés) és az eszközként kimutatott visszatérítési jogon (lásd 104A. bekezdés) várható hozam;
  - d) aktuáriusi nyereség vagy veszteség, amelynek teljes összegét azonnal el kell számolni;
  - e) múltbeli szolgálati költség, melynek teljes összegét azonnal el kell számolni; és
  - f) bármely megszorítás vagy rendezés hatása (lásd 109. és 110. bekezdés).

130. Az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatások egyik formája a hosszú időtartamú munkaképtelenség idejére járó juttatás. Ha a juttatás mértéke a munkaviszony hosszától függ, a kötelelem a szolgálat végzése során keletkezik. A kötelelem értékelése tükrözi annak valószínűségét, hogy a kifizetés bekövetkezik, és azt az időtartamot, amelyen keresztül a kifizetést várhatóan teljesíteni kell. Ha a juttatás mértéke bármely munkaképtelen munkavállalóra vonatkozóan azonos, a munkaviszonyban töltött évek számától függetlenül, akkor az ilyen juttatások várható költsége a hosszú távú munkaképtelenséget okozó esemény bekövetkezésekor kerül elszámolásra.

#### Közzététel

131. Bár jelen standard nem ír elő meghatározott közzétételi szabályokat az egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásokra vonatkozóan, más nemzetközi számviteli standardok megkövetelhetnek közzétételeket, például, amikor az ilyen juttatásokból származó ráfordítás olyan mértékű, jellegű vagy gyakoriságú, hogy közzététele releváns a gazdálkodó adott időszakbeli teljesítményének megértéséhez (lásd IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot). Ahol azt az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard megköveteli, a gazdálkodó a legfontosabb vezetők egyéb hosszú távú munkavállalói juttatásaira vonatkozó információkat közzéteszi.

## VÉGKIELÉGÍTÉSEK

132. Ez a standard a végkielégítéseket a többi munkavállalói juttatástól elkülönítetten kezeli, mivel a kötelmet keletkeztető esemény itt a munkaviszony megszűnése, és nem a munkavállaló szolgálata.

## Megjelenítés

133. A végkielégítéseket a gazdálkodónak kötelezettséggént és ráfordításként akkor, és csak akkor kell elszámolnia, ha a gazdálkodó bizonyíthatóan elkötelezte magát vagy:
- a) egy munkavállaló vagy a munkavállalók egy csoportja munkaviszonyának a szokásos nyugdíjazási időpont előtti megszüntetésére; vagy
  - b) végkielégítés biztosítására a munkavállalók önkéntes felmondásának ösztönzésére tett ajánlat eredményeként.
134. Egy gazdálkodó akkor, és csak akkor kötelezte el magát bizonyíthatóan végkielégítés kifizetésére, ha a gazdálkodónak a végkielégítéssel kapcsolatos részletes formális terve van és nincs reális lehetőség annak visszavonására. A részletes tervnek legalább a következőket kell tartalmaznia:
- a) azoknak a munkavállalóknak a munkahelyét, feladatát és hozzávetőleges létszámát, akiknek a munkaviszonyát meg fogják szüntetni;
  - b) az egyes foglalkozáscsoportokra vagy feladatokra vonatkozó végkielégítést; és
  - c) azt az időpontot, amikor a tervet megvalósítják. A végrehajtást a lehető leggyorsabban el kell kezdeni, és a végrehajtás befejezéséhez szükséges időtartamnak olyan hosszúságúnak kell lennie, hogy a terv lényeges változásai ne legyenek valószínűek.
135. A gazdálkodó jogszabályi rendelkezés, szerződés vagy más, a munkavállalókkal vagy azok képviselőivel történt megállapodás, vagy az üzleti gyakorlaton, szokáson alapuló vélelmezhető kötelelem, vagy a gazdálkodó méltányos eljárásra való törekvése alapján kötelezve lehet arra, hogy munkavállalóinak munkaviszonyuk megszüntetésekor kifizetést (vagy más juttatást) biztosítson. Az ilyen jellegű kifizetések végkielégítések. A végkielégítések jellemzően összegű kifizetések, de előfordulhat, hogy magában foglalja a következőket is:
- a) nyugdíjazási juttatások vagy más munkaviszony megszűnése utáni juttatások emelése, akár közvetetten, egy munkavállalói juttatási programon keresztül, akár közvetlenül; és
  - b) a munkavállaló fizetésének teljesítése a meghatározott felmondási idő végéig, ha a munkavállaló a gazdálkodó számára gazdasági előnnyel járó további szolgáltatást már nem végez.
136. Egyes munkavállalói juttatások attól függetlenül megfizetendők, hogy a munkavállaló milyen okból távozik. Az ilyen juttatások megfizetése biztos (a bármely jogosultság megszüntetésére vagy minimális idejű szolgálat letöltésére vonatkozó előírás függvényében), de a kifizetés időpontja bizonytalan. Bár az ilyen juttatásokat egyes országokban a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó kártalanításnak vagy adománynak hívják, ezek inkább a munkaviszony megszűnése utáni juttatások, mint végkielégítések, és a gazdálkodó munkaviszony megszűnése utáni juttatásokként számolja el azokat. Néhány gazdálkodó a munkavállaló kérésére történő önkéntes felmondás esetében alacsonyabb juttatásokat biztosít (lényegében ez egy munkaviszony megszűnése utáni juttatást), mint abban az esetben, ha a gazdálkodó mond fel nem önkéntes felmondás keretében. Az a többletjuttatás, amit a munkaviszony nem önkéntes megszüntetése esetén fizetnek, végkielégítés.
137. A végkielégítések nem hoznak létre a gazdálkodó számára jövőbeni gazdasági előnyöket és azonnal ráfordításként kerülnek elszámolásra.
138. Amikor a gazdálkodó végkielégítéseket számol el, lehet, hogy a gazdálkodónak a nyugdíjazási juttatások vagy más munkavállalói juttatások megszorítását is el kell számolnia (lásd 109. bekezdést).

*Értékelés*

139. Amikor a végkielégítések a mérleg fordulónapja utáni 12 hónapon túl válnak esedékessé, azok összegét a 78. bekezdésben meghatározott diszkontláb felhasználásával diszkontálni kell.
140. Abban az esetben, ha ajánlattétel történt az önkéntes felmondások ösztönzése érdekében, a végkielégítések értékelését arra kell alapozni, hogy várhatóan hány munkavállaló fogadja el az ajánlatot.

*Közzététel*

141. Amikor bizonytalan, hogy hány munkavállaló fogja elfogadni a végkielégítésre vonatkozó ajánlatot, függő kötelezettség áll fenn. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard előírásainak megfelelően a gazdálkodó közzéteszi a függő vonatkozó információkat, kivéve ha a tényleges kifizetés valószínűsége esetleges.
142. Az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard előírásainak megfelelően a gazdálkodó közzéteszi azon ráfordítás jellegét és összegét, amelynek mértéke, jellege és gyakorisága olyan, hogy annak közzététele szükséges a gazdálkodó adott időszaki teljesítményének megértéséhez. A végkielégítések eredményezhetnek olyan ráfordítást, amely ezen követelménynek történő megfelelés miatt közzétételi kötelezettség alá esik.
143. Amikor az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard előírja, a gazdálkodónak közzé kell tennie a legfontosabb vezetők végkielégítéseire vonatkozó információkat.

**TŐKEALAPÚ JUTTATÁSOK**

144. A tőkealapú juttatások közé sorolandók például a következő juttatások:
- részvények, részvényopciók, és egyéb tőkeinstrumentumok, amelyeket a munkavállalóknak bocsátottak ki annál a valós értéknél alacsonyabb áron, amelyen ugyanezeket az instrumentumokat harmadik személy számára bocsátották volna ki; és
  - pénzeszköz-kifizetések, amelyek összege a beszámolót készítő gazdálkodó részvényeinek jövőbeni piaci árfolyamától függ.

*Megjelenítés és értékelés*

145. A jelen standard nem határoz meg a tőkealapú juttatások megjelenítésére és értékelésére vonatkozó előírásokat.

*Közzététel*

146. Az alábbiakban megkövetelt közzétételeknek az a célja, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói számára elősegítse a tőkealapú juttatásoknak a gazdálkodó pénzügyi helyzetére, teljesítményére és cash-flow-jára gyakorolt hatásának megítélését. A tőkealapú juttatások hatással lehetnek a következőkre:
- a gazdálkodó pénzügyi helyzetére, azáltal, hogy szükséges, hogy a gazdálkodó tőkealapú pénzügyi instrumentumot bocsásson ki, vagy átváltson pénzügyi instrumentumokat, például amikor munkavállalók vagy munkavállalói juttatási programok részvényopciókkal rendelkeznek, vagy amikor részben már jogosultságot szereztek részvényopciók jövőbeni megszerzésére; és
  - a gazdálkodó teljesítményére és cash-flow-jára, azáltal, hogy csökkentik azon pénzeszközök vagy más munkavállalói juttatások összegeit, amelyeket a gazdálkodó nyújt a munkavállalóinak szolgálataikért cserébe.

147. A gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) a tőkealapú juttatási programok jellegét és feltételeit (beleértve a juttatásra való jogosultság megszolgáltatásának feltételeit);
  - b) a tőkealapú juttatási programokra vonatkozó számviteli politikát;
  - c) a pénzügyi kimutatásokban tőkealapú juttatási programok miatt elszámolt összegeket;
  - d) a gazdálkodó saját tőkéjét megtestesítő olyan pénzügyi instrumentumok számát és feltételeit (beleértve, ahol értelmezhető, az osztalékra és szavazatra való jogosultságot, az átváltási jogokat, a lehívás dátumait, a lehívási árakat és a lejárat dátumokat), amelyeket tőkealapú juttatási programok birtokolnak (és részvényopciók esetében a munkavállalók által birtokoltakat) az időszak elején és végén. Meg kell határozni azt is, hogy a munkavállalók milyen mértékben szolgálták meg az ezen instrumentumokra való jogosultságot az időszak elején és végén;
  - e) a gazdálkodó által az időszakban, tőkealapú juttatási programok vagy a munkavállalók részére kibocsátott (vagy a gazdálkodó saját tőkét megtestesítő pénzügyi instrumentumaiból a tőkealapú juttatási programok által a munkavállalóknak kiosztott) tőkeinstrumentumok számát és feltételeit (beleértve, ahol értelmezhető, az osztalékra és szavazatra való jogosultságot, az átváltási jogokat, a lehívás dátumait, a lehívási árakat és a lejárat dátumokat), és a tőkealapú juttatási programok vagy a munkavállalók által teljesített ellenszolgáltatás valós értékét;
  - f) az időszak alatt a tőkealapú juttatási program keretében lehívott részvényopciók számát, az opció gyakorlásának dátumait és árait;
  - g) a tőkealapú juttatási programok által vagy a munkavállalók által az ilyen programok keretében birtokolt olyan részvényopciók számát, amelyek az adott időszak alatt lejártak; és
  - h) a beszámolót készítő gazdálkodó által a tőkealapú juttatási programok számára, vagy nevében nyújtott bármely hitel vagy garancia összegét és alapvető feltételeit.
148. A gazdálkodó köteles továbbá közzétenni:
- a) a tőkealapú juttatási programok birtokában lévő, a gazdálkodó saját tőkéjét megtestesítő (nem részvényopció formájú) pénzügyi instrumentumoknak a valós értékét az időszak elején és végén; és
  - b) a gazdálkodó által a tőkealapú juttatási programok vagy a munkavállalók részére, vagy tőkealapú juttatási programok által a munkavállalók részére az időszak alatt kibocsátott, a gazdálkodó saját tőkéjét megtestesítő (nem részvényopció formájú) pénzügyi instrumentumoknak a kibocsátás kori valós értékét.
- Olyan esetekben, amikor nem kivitelezhető a tőkeinstrumentum (nem részvényopció formájú) valós értékének meghatározása, ezt a tényt közzé kell tenni.
149. Amikor a gazdálkodónál egynél több tőkealapú juttatási program működik, a közzététel történhet összesítve, minden egyes programra elkülönülten, vagy aszerint csoportosítva, ahogy az a leghasznosabbnak tűnik ahhoz, hogy a gazdálkodó által tőkét megtestesítő pénzügyi instrumentumoknak a program keretében történő kibocsátására vállalt kötelek mértékét, és az e kötelekben a tárgyidőszak folyamán bekövetkezett változásokat meg lehessen ítélni. Az ilyen csoportosítások megkülönböztethetők például az érintett munkavállalói csoportok munkahelyét vagy beosztását. Amikor a gazdálkodó az egyes programok csoportjaira vonatkozóan tesz közzé összesített információkat, a közzététel vagy súlyozott átlagok vagy viszonylag szűk sávon belüli értékek formájában történik.
150. Amikor a gazdálkodó részvényopciókat bocsátott ki munkavállalók, vagy munkavállalói juttatási programok számára, a közzététel történhet összesítve vagy aszerint csoportosítva, ahogy az a leghasznosabbnak tűnik ahhoz, hogy a kibocsátható részvények számát és időpontját, és a cserébe kapható pénzeszköz összegét fel lehessen mérni. Például, hasznos lehet megkülönböztetni a „piaci árnál kedvezőtlenebb” opciókat (amelyek esetében az opció lehívási ára magasabb a jelenlegi piaci árnál) a „piaci árnál kedvezőbb” opcióktól (melyeknél a jelenlegi piaci ár meghaladja az opció lehívási árát). Ezen túlmenően hasznos lehet, ha a közzétételeket olyan csoportok szerint készítik, amelyeken nem kezelik együtt a nagy különbséget mutató lehívási árú és lehívási időpontú opciókat.

151. A 147. és 148. bekezdésben előírt közzétételi kötelezettség célja a jelen standard célkitűzéseinek teljesítése. További közzétételi kötelezettségre is szükség lehet az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard rendelkezései alapján, ha a gazdálkodó:
- a legfontosabb vezetők számára nyújt tőkealapú juttatásokat;
  - a gazdálkodó anyavállalata által kibocsátott instrumentumok formájában nyújtja a tőkealapú juttatásokat; vagy
  - a tőkealapú juttatási programokkal kapcsolatban kapcsolt felek közötti ügyleteket hajt végre.
152. A tőkealapú juttatási programokra vonatkozó konkrét megjelenítési és értékelési előírások hiányában, a beszámolót készítő gazdálkodó ilyen programokban használt pénzügyi instrumentumainak valós értékére vonatkozó információk hasznosak a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Azonban, mivel nincs egyetértés a részvényopciók valós értékének megfelelő módon történő megállapítását illetően, a jelen standard nem követeli meg ezek valós értékének a közzétételét.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

153. Ez a fejezet a meghatározott juttatási programokra vonatkozó átmeneti rendelkezéseket határozza meg. Amikor a gazdálkodó először alkalmazza ezt a standardot más munkavállalói juttatásokra, a gazdálkodó az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot alkalmazza.
154. Ezen standard első alkalmazásakor a gazdálkodónak a meghatározott juttatási programokra vonatkozó áttérési kötelezettségét az áttérés időpontjában következők szerint kell meghatároznia:
- a kötelelem jelenértéke (lásd 64. bekezdést) az első alkalmazás időpontjában;
  - mínusz a program azon eszközeinek (ha vannak ilyenek) a valós értéke az első alkalmazás időpontjában, amelyekből a kötelek közvetlenül rendezésre kerülnek (lásd 102–104. bekezdés);
  - mínusz a 96. bekezdés alapján bármely olyan múltbeli szolgálat költsége, amelyet későbbi időszakokban kell elszámolni.
155. Amennyiben az áttérési kötelezettség meghaladja azt az összeget, amely a gazdálkodó korábbi számviteli politikája alapján azonos időpontban lett volna kimutatva, a gazdálkodó köteles egy visszavonhatatlan döntéssel ezt a növekedést az 54. bekezdésben meghatározott juttatási kötelezettségének részeként kimutatni:
- azonnal, az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján; vagy
  - ráfordításként, lineáris alapon, a standard első alkalmazásától számított maximum öt év alatt. Amennyiben a gazdálkodó a b)-t választja, köteles:
    - az 58. b) bekezdésben meghatározott határértéket alkalmazni a mérlegben kimutatott minden eszköz értékelésekor;
    - minden egyes mérleg-fordulónapon közzétenni (1) a növekedés még el nem számolt összegét; és (2) a tárgyidőszakban elszámolt összeget;
    - korlátozni a későbbi aktuáriusi nyereséget (a negatív múltbeli szolgálat költséget viszont nem), a következő módon. Amennyiben az aktuáriusi nyereséget a 92. és 93. bekezdés alapján el kell számolni, a gazdálkodónak csak olyan mértékben kell az aktuáriusi nyereséget elszámolnia, amennyiben az aktuáriusi nyereség még el nem számolt halmozott nettó összege (még az aktuáriusi nyereség elszámolása előtt) meghaladja az áttérési kötelezettség ki nem mutatott részét; és
    - a ki nem mutatott áttérési kötelezettség kapcsolódó részét a rendezésen vagy a megszorításon elért bármely utólagos nyereség vagy veszteség meghatározásánál számításba venni.

Amennyiben az áttérési kötelezettség értéke alacsonyabb azon kötelezettség értékénél, amely ugyanezen időpontban a gazdálkodó korábbi számviteli politikája alapján kimutatásra került volna, a gazdálkodónak a csökkenést az IAS 8 alapján azonnal el kell számolnia.



156. A standard első alkalmazásakor a gazdálkodó számviteli politikája megváltozásának hatása magában foglal minden olyan aktuáriusi nyereséget és veszteséget, amelyek korábbi időszakokban keletkeztek, akkor is, ha azok a 92. bekezdésben meghatározott „folyosón” belül esnek.

Példa a 154–156. bekezdés illusztrálásához

1998. december 31-jén a gazdálkodó mérlege 100 egységnyi nyugdíjfizetési kötelezettséget tartalmaz. A gazdálkodó 1999. január 1-jén kezdi alkalmazni a standardot, amikor a standard alapján számított kötelezettség jelenértéke 1 300 és a program eszközeinek valós értéke 1 000. 1993. január 1-jén a gazdálkodó növelte a nyugdíjakat (a nem megszolgált juttatások költsége: 160; abban az időpontban a megszolgáltatásig hátralévő átlagos időtartam: 10 év).

Az áttérési hatás a következő:

A kötelem jelenértéke	1 300
A program eszközeinek valós értéke	(1 000)
Mínusz: a későbbi időszakokban elszámolandó múltbeli szolgálat költsége ( $160 \times 4/10$ )	(64)
Áttérési kötelezettség	236
Már kimutatott kötelezettség	100
A kötelezettség növekedése	136

A gazdálkodó választhat, hogy a 136 egységnyi növekedést azonnal, vagy maximum öt éven keresztül folyamatosan jeleníti-e meg. A döntés később nem módosítható.

1999. december 31-jén a kötelem jelenértéke a standard szerint számítva 1 400, a program eszközeinek valós értéke pedig 1 050. A standard első alkalmazásának időpontjától számított el nem számolt aktuáriusi nyereség halmozott nettó értéke 120. A programban részt vevő munkavállalók átlagos várhatóan hátralévő szolgálati ideje ekkor nyolc év volt. A gazdálkodó az aktuáriusi nyereség vagy veszteség teljes összegének azonnali elszámolását választotta, ahogyan azt a 93. bekezdés lehetővé teszi.

A 155. b) iii. bekezdésben meghatározott korlátozás hatása a következő.

Aktuáriusi nyereség nem elszámolt részének halmozott nettó értéke	120
Áttérési kötelezettség nem kimutatott része ( $136 \times 4/5$ )	(109)
Elszámolandó nyereség maximális értéke (155. b) iii. bekezdés)	11

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

157. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba, a 159. és 159A. bekezdésben foglaltak kivételével. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó a jelen standardot az 1999. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásaiban közölt nyugdíjbiztosítási költségekre is alkalmazza, a gazdálkodónak közzé kell tennie, hogy az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjbiztosítási juttatások költségei standard helyett ezt a standardot alkalmazza.

158. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban elfogadott IAS 19 Nyugdíjbiztosítási juttatások költségei standardot.

159. A következő rendelkezések először a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves pénzügyi kimutatásokra <sup>(1)</sup> lépnek hatályba:

- a) a program eszközeinek módosított meghatározása a 7. bekezdésben, és a hosszú távú munkavállalói juttatási alapok és a minősített biztosítási kötvények kapcsolódó meghatározásai; és

<sup>(1)</sup> A 159. és 159A. bekezdések „éves pénzügyi kimutatásokra” utalnak a hatálybalépési időpontok megfogalmazására vonatkozó, 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 157. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

- b) a 104A., a 128. és a 129. bekezdésben a visszatérítésekre vonatkozó elszámolási és értékelési előírások, és a 120. c) vii., 120. f) iv., 120. g) és 120. h) iii. bekezdésben a kapcsolódó közzétételek.

A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a korábbi alkalmazás a pénzügyi kimutatásokra hatással van, a gazdálkodónak ezt a tényt közzé kell tennie.

- 159A. Az 58A. bekezdésben található módosítás a 2002. május 31-jén vagy azt követően végződő éves pénzügyi kimutatásokra <sup>(1)</sup> lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a korábbi alkalmazás hatással van a pénzügyi kimutatásokra, a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt.
160. IAS Az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alkalmazandó, amikor a gazdálkodó megváltoztatja számviteli politikáját a 159. és 159A. bekezdésben foglalt módosítások szerint. Az ilyen módosítások visszamenőleges hatályú alkalmazásakor, ahogyan azt az IAS 8-ban meghatározott javasolt és megengedett alternatív eljárások megkövetelik, a gazdálkodó ezeket a változásokat olyan módon kezeli, mintha azokat a standard fennmaradó részének hatálybalépésével azonos időpontban már alkalmazta volna.

## IAS 20 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)

### Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1982 novemberében jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

1999 májusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard módosította a 11. bekezdést. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította a 2. bekezdést. A módosított szöveg a 2003. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő éves időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A SIC Értelmezések közül egy vonatkozik az IAS 20-ra:

- SIC-10: Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel

### TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	182
Fogalmak	182
Állami támogatások	183
Nem monetáris állami támogatások	185
Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása	185
A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatása	185
Állami támogatások visszafizetése	185

<sup>(1)</sup> A 159. és 159A. bekezdések „éves pénzügyi kimutatásokra” utalnak a hatálybalépési időpontok megfogalmazására vonatkozó, 1998-ban bevezetett kifejezőbb nyelvezettel. A 157. bekezdés „pénzügyi kimutatásokra” utal.

Állami közreműködés	186
Közzététel	186
Átmeneti rendelkezések	186
Hatálybalépés napja	186

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

#### HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni az állami támogatások elszámolására és közzétételére, valamint az állami közreműködés egyéb formáinak közzétételére vonatkozóan.
2. A jelen standard nem foglalkozik:
  - a) az állami támogatásoknak az árváltozások hatását tükröző pénzügyi kimutatásokban vagy a hasonló jellegű kiegészítő információkban való elszámolásából eredő speciális problémákkal;
  - b) azzal az állami közreműködéssel, amelyet olyan juttatások formájában nyújtanak egy gazdálkodónak, amelyek az adóköteles nyereség meghatározásakor vehetők igénybe, vagy amelyeket a nyereségadó-fizetési kötelezettség alapján határoznak meg, vagy azzal korlátoznak (úgy mint nyereségadó-mentességek, beruházási adóhitelek, gyorsított értékcsökkenési leírás és csökkentett adókulcsok);
  - c) a gazdálkodó saját tőkéjében lévő állami részesedéssel;
  - d) az IAS 41 Mezőgazdaság standard hatálya alá tartozó állami támogatásokkal.

#### FOGALMAK

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

Az állam(háztartás) kifejezés a kormányra, a kormányzati szervekre és a hasonló, akár helyi, akár nemzeti vagy nemzetközi testületekre utal.

Az állami közreműködés olyan állami tevékenység, amely bizonyos kritériumoknak megfelelő, egy vagy több gazdálkodó részére gazdasági előny nyújtását célozza meg. Nem tartoznak az e standard keretében nyújtott állami közreműködés körébe az olyan előnyök, amelyeket kizárólag közvetve, általános kereskedelmi feltételeket befolyásoló tevékenységen keresztül nyújtanak, úgymint egy fejlesztendő terület infrastruktúrájának biztosítása, vagy a versenytársakra kivetett kereskedelmi korlátozások.

Az állami támogatások erőforrásoknak egy gazdálkodó részére történő átadása formájában nyújtott állami közreműködések, amelyet a gazdálkodó működési tevékenységéhez kapcsolódó, meghatározott feltételek múltbeli vagy jövőbeli teljesítése ellenében nyújtanak. Nem tartoznak ide az állami közreműködésnek azon formái, amelyeknek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől <sup>(1)</sup>.

Az eszközökkel kapcsolatos támogatások olyan állami támogatások, amelyeknek az elsődleges feltétele az, hogy az ilyen támogatásra jogosult gazdálkodó hosszú lejáratú eszközöket szerezzen be, hozzon létre, vagy más módon szerezzen meg. A támogatások másodlagos feltételeket is előírhatnak, amelyek leszűkítik az eszközök típusát vagy helyét, vagy azt az időszakot, amely alatt be kell szerezni vagy meg kell tartani őket.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-10 Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel értelmezést.

A jövedelemmel kapcsolatos támogatások az eszközökhöz kapcsolódó támogatásoktól eltérő állami támogatások.

Az elengedhető kölcsönök olyan kölcsönök, amelyek esetében a kölcsönadó vállalja, hogy meghatározott feltételek fennállása esetén elengedi a visszafizetést.

A valós érték az az összeg, amelyért egy jól tájékozott, vételi szándékkal rendelkező vevő és egy jól tájékozott, eladási szándékkal rendelkező eladó között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított adásvétel keretében egy eszközt el lehet cserélni.

4. Az állami támogatásoknak számtalan formája van, amelyek mind az adott közreműködés jellegében, mind az általában a hozzá kapcsolódó feltételekben különböznek. A támogatás célja lehet a gazdálkodó támogatása, hogy olyan tevékenységbe kezdjen, amelybe szokásos körülmények között – ha a közreműködést nem kapná meg – nem fogna bele.
5. A gazdálkodó által kapott állami közreműködés két okból is lényeges lehet a pénzügyi kimutatások elkészítése során. Először, ha erőforrások kerültek átadásra, meg kell találni a megfelelő módot az átadás elszámolására. Másodszor, kívánatos megjelölni, hogy a gazdálkodó milyen mértékben profitált az adott időszak alatt az ilyen közreműködésből. Ez elősegíti a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak a korábbi időszakok pénzügyi kimutatásaival, valamint a más gazdálkodók pénzügyi kimutatásaival történő összehasonlítását.
6. Az állami támogatásokat időnként más elnevezéssel illetik, például segélyek, szubvenciók vagy juttatások.

#### ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK

7. Az állami támogatások – ideértve a nem monetáris támogatásokat valós értéken – nem mutathatók ki addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy:
  - a) a gazdálkodó teljesíteni fogja a hozzájuk kapcsolódó feltételeket; és
  - b) a támogatásokat meg fogja kapni.
8. Egy állami támogatást nem jelenítenek meg addig, amíg nincs ésszerű bizonyíték arra, hogy a gazdálkodó teljesíteni fogja a hozzá kapcsolódó feltételeket, és hogy a támogatást meg fogja kapni. A támogatás kézhez vétele még nem meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy a támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesültek, vagy teljesülni fognak.
9. Az a mód, ahogy egy támogatást megkapnak, nem befolyásolja a támogatás esetében alkalmazandó számviteli módszert. Ezért a támogatást ugyanolyan módon kell elszámolni, akár pénzeszközben, akár az állammal szembeni kötelezettségek csökkentésén keresztül kapják.
10. Az államtól kapott elengedhető kölcsön akkor kezelendő állami támogatásként, ha ésszerű bizonyíték van arra, hogy a gazdálkodó teljesíteni fogja a kölcsön visszafizetésének elengedésére vonatkozó feltételeket.
11. Ha az állami támogatást megjelenítették, minden kapcsolódó függő kötelezettséget, vagy függő követelést az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardnak megfelelően kell kezelni.
12. Az állami támogatásokat következetesen azokra az időszakokra kell szisztematikusan bevételként elszámolni, amelyekben azok a kapcsolódó költségek felmerültek, amelyeket kompenzálni hivatottak. A támogatások nem írhatók jóvá direkt módon a saját tőkével szemben.
13. Két alapvető megközelítés létezik az állami támogatások elszámolására: a tőkemegközelítés, amely alapján a támogatás közvetlenül a tőkében kerül jóváírásra, és a bevételmegközelítés, amelynek alapján a támogatás egy vagy több időszakon keresztül kerül bevételként elszámolásra.
14. A tőkemegközelítés támogatói a következőkkel érvelnek:
  - a) az állami támogatás egy finanszírozási eszköz és inkább a mérlegben kellene azt kezelni ahelyett, hogy az eredménykimutatáson vezeték át, szembeállítva az általa finanszírozott költségekkel. Mivel visszafizetés nem várható, a támogatás közvetlenül a tőkében irandó jóvá; és

- b) nem megfelelő az állami támogatásokat az eredménykimutatásban elszámolni, mivel ezeket nem megosztják, hanem az állam által nyújtott olyan ösztönzést jelentenek, amelyekhez nem kapcsolódnak költségek.
15. A bevételmegekkelítést támogató érvek a következők:
- a) mivel az állami támogatások a részvényesektől eltérő forrásból származó bevételek, ezeket nem lehet közvetlenül a saját tőkében jóváírni, hanem bevételként kell elszámolni azokat a megfelelő időszakokban;
- b) az állami támogatások ritkán ellentételezés nélküliek. A gazdálkodó a kitűzött feltételek megvalósításával és az előírt kötelezettségek teljesítésével szolgálja meg azokat. Ezért ezeket bevételként kell kimutatni, és össze kell mérni azokkal a kapcsolódó költségekkel, amelyeket kompenzálni hivatottak; és
- c) mivel a nyereség- és egyéb adókat az eredménnyel szemben kell elszámolni, logikus, hogy az állami támogatásokat, amelyek a fiskális politika következményei, ugyancsak az eredménykimutatásban kezeljék.
16. A bevételmegekkelítés szempontjából lényeges, hogy az állami támogatásokat szisztematikus és ésszerű módon azokra az időszakokra számolják el bevételként, amelyben a kapcsolódó költségek felmerülnek. A kézhezvétel időszakára vonatkozó elszámolás nem felel meg az elhatárolásalapú számvitel alapfeltételének (lásd az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardot), és csak akkor lenne elfogadható, ha nincs más alap a támogatásnak az időszakokhoz való hozzárendelésére, mint az az időszak, amelyben azt megkapják.
17. A legtöbb esetben könnyen megállapíthatók azok az időszakok, amelyekben a gazdálkodó elszámolja az állami támogatáshoz kapcsolódó költségeket vagy ráfordításokat, ennél fogva a meghatározott ráfordításokhoz kapcsolódó támogatásokat ugyanabban az időszakban számolják el bevételként, mint a kapcsolódó ráfordításokat. Hasonlóképpen, az értékcsökkenhető eszközökhöz kapcsolódó támogatásokat rendszerint arra az időszakra és olyan arányban számolják el bevételként, amelyben az adott eszközök értékcsökkenési leírását elszámolják.
18. A nem értékcsökkenhető eszközökhöz kapcsolódó támogatások szintén bizonyos kötelek teljesítését igényelhetik, és ezért azokra az időszakokra lennének elszámolhatók bevételként, amelyekben a kötelek teljesítésével kapcsolatos ráfordítások felmerülnek. Például egy telektámogatás függhet egy épületnek az adott területen történő felépítésétől, és helyénvaló lehet, hogy ezt a támogatást az épület élettartamára számolják el bevételként.
19. A támogatásokat időnként olyan pénzügyi, vagy fiskális segélycsomagok részeként kapják meg a gazdálkodók, amelyekhez számos feltétel kapcsolódik. Ilyen esetekben figyelmet kell fordítani azoknak a költségeknek és ráfordításoknak az előidézhető feltételeknek az azonosítására, amelyek meghatározzák azokat az időszakokat, amelyekben a támogatás megosztóként válik. Helyénvaló lehet, ha a támogatás egyik részét egyféle módszerrel, másik részét pedig egy másikféle módszerrel rendelik hozzá.
20. Egy olyan állami támogatást, amely már felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzálására, vagy a gazdálkodónak jövőbeli kapcsolódó költség nélkül adott azonnali pénzügyi támogatásként válik lehívhatóvá, annak az időszaknak a bevételeként – ha értelmezhető, rendkívüli tételként – kell elszámolni, amelyben lehívhatóvá válik (lásd az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége és vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot).
21. Bizonyos körülmények között egy állami támogatást inkább azonnali pénzügyi segítségadás végett, mint meghatározott kiadások felvállalására való ösztönzéseként nyújtanak a gazdálkodónak. Az ilyen támogatások egyetlen gazdálkodóra korlátozódhatnak és lehet, hogy a kedvezményezettek egész csoportja számára nem elérhetőek. Ezek a körülmények indokolhatják, hogy a támogatást abban az időszakban számolják el bevételként – ha értelmezhető, rendkívüli tételként –, amelyben a gazdálkodó megfelel a jogosulttá válás feltételeinek, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.
22. Egy gazdálkodó állami támogatást a megelőző számviteli időszakban felmerült ráfordítások vagy veszteségek kompenzációjaként is kaphat. Az ilyen támogatás annak az időszaknak a bevételeként – ha értelmezhető, rendkívüli tételként – kerül elszámolásra, amikor lehívhatóvá válik, a közzététel pedig biztosítja, hogy annak kihatása világosan érthető legyen.

*Nem monetáris állami támogatások*

23. Állami támogatás nem monetáris eszköz formájában is adható, például egy teleknek, vagy egyéb erőforrásnak a gazdálkodó használatába történő átadásával. Ilyen körülmények között rendszerint felbecsülik a nem monetáris eszköz valós értékét, és mind a támogatást, mind az eszközt ezen a valós értéken számolják el. Egy lehetséges alkalmazott alternatív megoldás, hogy mind az eszközt, mind a támogatást névértéken szerepeltetik.

*Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások bemutatása*

24. Az eszközökhöz kapcsolódó állami támogatásokat – ideértve a valós értéken számított nem monetáris támogatásokat is – a mérlegben vagy halasztott bevételként kell kimutatni, vagy a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét kell csökkenteni.
25. Az eszközökhöz kapcsolódó támogatások (vagy a támogatások megfelelő részének) a pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásának két módja elfogadható alternatíváknak minősül.
26. Az egyik módszer olyan elhatárolt bevételként mutatja ki a támogatást, amelyet szisztematikusan és ésszerű alapon az eszköz hasznos élettartamára kell bevételként elszámolni.
27. A másik módszer a támogatással az eszköz könyv szerinti értékét csökkenti. A támogatás úgy jelenik meg eredményként, hogy az értékcsökkenthető eszköz élettartama alatt az értékcsökkenési leírás alacsonyabb összegben kerül elszámolásra.
28. Az eszközök beszerzése és a kapcsolódó támogatások megszerzése jelentős változásokat okozhat a gazdálkodó cash-flow-jában. Ez okból, valamint azért, hogy az eszközökbe történt bruttó beruházást bemutassák, az ilyen mozgásokat a cash-flow-kimutatásban gyakran elkülönített tételekként teszik közzé, tekintet nélkül arra, hogy a mérleg bemutatásánál levonták-e a támogatás összegét a kapcsolódó eszközökből, vagy sem.

*A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatása*

29. Bevételhez kapcsolódó támogatásokat az eredménykimutatásban néha bevételként mutatják ki vagy elkülönítve, vagy például egy olyan általános tétel részeként, mint az „egyéb bevételek”; a másik alternatíva, hogy a kapcsolódó ráfordításokból levonják őket.
30. Az első módszer támogatói úgy vélik, hogy nem megfelelő a bevétel és a ráfordítás tételek nettósítása, és hogy a támogatásnak a ráfordítástól való elkülönítése elősegíti a támogatással nem módosított ráfordításokkal való összehasonlítást. A második módszer mellett kiállók azzal érvelnek, hogy a gazdálkodónál nem merültek volna fel a ráfordítások, ha a támogatást nem vehették volna igénybe, és hogy a ráfordítás és a támogatás nettósítás nélküli bemutatása ezért félrevezető lenne.
31. A bevételhez kapcsolódó támogatások bemutatására mindkét módszer elfogadható. A pénzügyi kimutatások megfelelő megértéséhez szükség lehet a támogatás közzétételére. Rendszerint helyénvaló, ha a támogatásnak bármely olyan bevétel vagy ráfordítás tételre gyakorolt hatását közzéteszik, amelynek az elkülönített közzététele előírás.

*Állami támogatások visszafizetése*

32. Egy visszafizetendővé váló állami támogatást a számviteli becslés módosításaként kell elszámolni (lásd IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot). Egy bevételhez kapcsolódó támogatás visszafizetését először a támogatással kapcsolatban kimutatott elhatárolás még nem amortizált összegével szemben kell elszámolni. Ha a visszafizetés összege meghaladja az ilyen elhatárolás összegét, vagy ha nincs elhatárolás, a visszafizetést azonnal ráfordításként kell elszámolni. Egy eszközökhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését vagy az eszköz könyv szerinti értékének – a visszafizetés összegével történő – növelésével, vagy a halasztott bevételek egyenlegének – a visszafizetendő összeggel történő – csökkentésével kell elszámolni. Azt a halmozott pótlólagos értékcsökkenési leírást, amelyet addig az időpontig – a támogatás nélkül – költségként kellett volna elszámolni, azonnal ráfordításként kell elszámolni.

33. Az eszközhöz kapcsolódó támogatás visszafizetését előidéző körülmények szükségessé tehetik az eszköz új könyv szerinti értéke tekintetében az esetleges értékvesztés mérlegelését.

#### ÁLLAMI KÖZREMŰKÖDÉS

34. Az állami támogatások 3. bekezdésben megadott meghatározásából ki vannak zárva az állami közreműködésnek az olyan formái, amelyeknek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték, valamint azok a kormányzattal kötött ügyletek, amelyeket nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől.
35. Olyan támogatás, amelynek nem tulajdonítható ésszerűen valamely elszámolható érték például az ingyenes műszaki vagy marketing-tanácsadás és a garanciák biztosítása. Olyan támogatás, amelyet nem lehet megkülönböztetni a gazdálkodó szokásos kereskedelmi ügyleteitől például a gazdálkodó értékesítését elősegítő állami beszerzési politika. A haszon megléte nem lehet kérdéses, de a kereskedelmi tevékenységnek az állami közreműködéstől való elkülönítésére tett bármilyen kísérlet meglehetősen önkényes lenne.
36. A fent említett példákban a haszon olyan jelentős lehet, hogy annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások ne legyenek megtévesztők, szükség van a támogatás jellegének, terjedelmének és időtartamának közzétételére.
37. A kamatmentes vagy alacsony kamatozású kölcsönök az állami közreműködésnek lehetséges formái, de a hasznot nem lehet a fel nem számított kamat összegében számszerűsíteni.
38. Ebben a standardban nem tartozik az állami közreműködés körébe az infrastruktúrának az általános közlekedési és kommunikációs hálózat fejlesztése általi biztosítása, és az olyan fejlesztett létesítmények biztosítása, mint az öntöző- vagy vízhálózat, amelyek egy helyi közösség egészének folyamatosan, meghatározatlan módon vannak hasznára.

#### KÖZZÉTÉTEL

39. A következő tételeket közzé kell tenni:
- a) az állami támogatások esetében alkalmazott számviteli politikát, ideértve a pénzügyi kimutatások elkészítésénél alkalmazott bemutatásra vonatkozó módszereket is;
  - b) a pénzügyi kimutatásokban megjelenített állami támogatások jellegét és mértékét, valamint azoknak az egyéb formákban adott állami közreműködéseknek a megjelölését, amelyekből a gazdálkodónak közvetlenül haszna származott; és
  - c) a megjelenített állami közreműködéshez kapcsolódó, nem teljesített feltételeket és egyéb függő kötelezettségeket.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

40. Egy olyan gazdálkodónak, amely először alkalmazza ezt a standardot:
- a) amikor szükséges, meg kell felelnie a közzétételre vonatkozó követelményeknek; és
  - b) vagy:
    - i. az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak megfelelően módosítania kell a pénzügyi kimutatásait a számviteli politikában történt változások miatt; vagy
    - ii. a standard számviteli rendelkezéseit csak azokra a támogatásokra, vagy olyan rész támogatásokra kell alkalmaznia, amelyek a standard hatálybalépése után válnak lehívhatóvá vagy visszafizetendővé.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

41. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1984. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 21 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVÁ 1993-BAN)**

Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásai hatásainak elszámolása standardot, és az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

Az IAS 21 nem foglalkozik a külföldi pénznemben lévő tételekkel kapcsolatos fedezeti elszámolással (kivéve azokat a tételeket, amelyek egy külföldi egységbe történt nettó befektetés fedezetéül szolgálnak). Ezzel a témával az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard foglalkozik.

1998-ban az IAS 21 2. bekezdését módosították az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra való hivatkozás miatt.

1999-ben módosították a 46. bekezdést, hogy az IAS 10 A mérleg fordulónapja után bekövetkező függő tételek és események standardra tett hivatkozásokat az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardra tett hivatkozásokra cseréljék fel.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 21-hez:

- SIC-7: Az euro bevezetése;
- SIC-11: Árfolyam – Jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása
- SIC-19: A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján
- SIC-30: A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás

**TARTALOMJEGYZÉK**

	Bekezdések
Cél	188
Hatókör	188
Fogalmak	189
Külföldi pénznemen alapuló ügyletek	189
Kezdeti megjelenítés	189
Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon	190
Az árfolyam-különbözetek megjelenítése	190
Külföldi egységbe történt nettó befektetés	191
Megengedett alternatív eljárás	191
A külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásai	191
A külföldi érdekeltségek minősítése	191
A beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltségek	192
Külföldi egységek	193
Külföldi egység elidegenítése	194



Egy külföldi érdekeltség minősítésének megváltozása	194
A devizaárfolyamokban bekövetkező mindennemű változás	195
Az árfolyam-különbözetek adózási kihatásai	195
Közzététel	195
Átmeneti rendelkezések	196
Hatálybalépés napja	196

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

## CÉL

A gazdálkodó két módon folytathat külföldi tevékenységet. Lehetnek külföldi pénznemen alapuló ügyletei, vagy lehetnek külföldi érdekeltségei. Ahhoz, hogy a külföldi pénznemen alapuló ügyleteket és a külföldi érdekeltségeket szerepeltetni lehessen a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban, az ügyleteket a gazdálkodó beszámolójának pénznemében kell kifejezni, és a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásait át kell számítani a gazdálkodó beszámolójának pénznemére.

A külföldi pénznemen alapuló ügyletek és a külföldi érdekeltségek tevékenységének elszámolásakor a fő kérdés annak eldöntése, hogy melyik átváltási árfolyamot kell alkalmazni és hogyan kell megjeleníteni a pénzügyi kimutatásokban az átváltási árfolyamok változásainak pénzügyi hatását.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni:
  - a) a külföldi pénznemen alapuló ügyletek elszámolásakor; és
  - b) a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban konszolidálással, arányos konszolidálással vagy tőkemódszerrel elszámolt külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításakor <sup>(1)</sup>.
2. A jelen standard nem foglalkozik a külföldi pénznemben lévő tételek fedezeti elszámolásával, kivéve azoknak az árfolyam-különbözeteknek a besorolását, amelyek egy külföldi egységbe történt nettó befektetés fedezeteként szolgáló külföldi pénznemben lévő kötelezettségen keletkeztek. A fedezeti elszámolás egyéb vonatkozásaival, beleértve a fedezeti elszámolás alkalmazási kritériumait, az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard foglalkozik.
3. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1983-ban jóváhagyott IAS 21 Az árfolyamváltozások hatásainak elszámolása standardot.
4. A jelen standard nem írja elő, hogy a gazdálkodónak milyen pénznemben kell pénzügyi kimutatásait elkészítenie. Egy gazdálkodó azonban rendszerint annak az országnak a pénznemét használja, amelyben székhelye található. Amennyiben ettől eltérő pénznemet alkalmaz, akkor a jelen standard előírása szerint közzé kell tennie a másik pénznem alkalmazásának az okát. A jelen standard előírja továbbá a beszámoló pénznemében bekövetkező bármely változtatás okának közzétételét <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-7 Az euro bevezetése értelmezést.

<sup>(2)</sup> Lásd még a SIC-19 A beszámoló pénzneme – értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján értelmezést.

5. A jelen standard nem foglalkozik a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak a beszámoló pénzneméről egy másik pénznemre történő olyan átszámításával, amelyet az egy adott pénznemhez szokott felhasználók kényelme miatt vagy más hasonló okokból készítenek el <sup>(1)</sup>.
6. Ez a standard nem foglalkozik a külföldi pénznemen alapuló ügyletekből származó pénzáramlásoknak a cash-flow-kimutatásban történő bemutatásával és a külföldi érdekeltség pénzáramlásainak az átszámításával (IAS 7 Cash-flow-kimutatások standardot).

#### FOGALMAK

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

Külföldi érdekeltség a beszámolót készítő gazdálkodó olyan leányvállalata, társult vállalkozása, közös vállalkozása vagy fióktelepe, amelynek székhelye másik országban van, vagy amely más országban végzi tevékenységét, mint a beszámolót készítő gazdálkodó.

A külföldi egység olyan külföldi érdekeltség, amelynek a tevékenységei nem képezik szerves részét a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységeinek.

A beszámoló pénzneme a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez használt pénznem.

A külföldi pénznem olyan pénznem, amely eltér a gazdálkodó beszámolójának pénznemétől.

Az átváltási árfolyam két pénznem átváltásának aránya.

Az árfolyam-különbözet az a különbözet, amely abból adódik, hogy egy külföldi pénznem azonos számú egységét a beszámoló pénznemében különböző átváltási árfolyamokon veszik figyelembe.

A záróárfolyam a mérlegfordulónapon érvényes azonnali átváltási árfolyam.

Egy külföldi egységbe történt nettó befektetés a beszámolót készítő gazdálkodónak az adott egység nettó eszközeiben levő részesedése.

Monetáris tételek a gazdálkodó birtokában lévő pénz, és a meghatározott vagy meghatározható pénzügyesben járó fizetendő követelések és kötelezettségek.

A valós érték 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.

#### KÜLFÖLDI PÉNZNEMEN ALAPULÓ ÜGYLETEK

##### *Kezdeti megjelenítés*

8. A külföldi pénznemen alapuló ügylet olyan ügylet, amelyet külföldi pénznemben kötöttek meg, vagy amelyet külföldi pénznemben kell teljesíteni, amibe beletartoznak azok az ügyletek, amelyek akkor keletkeznek, ha egy gazdálkodó:
  - a) olyan árukat vagy szolgáltatásokat vásárol vagy értékesít, amelyek ára külföldi pénznemben van megadva;
  - b) olyan pénzeszközöket vesz kölcsön vagy hitelez, amelynél a fizetendő vagy a járó összeg külföldi pénznemben van megadva;
  - c) egy nem teljesített devizaszerződés szerződő fele lesz; vagy
  - d) egyéb módon szerez vagy értékesít külföldi pénznemben megadott eszközöket, vagy egyéb módon keletkeztet vagy rendez külföldi pénznemben megadott kötelezettségeket.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-30 A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás értelmezést.

9. A külföldi pénznemen alapuló ügyletet a kezdeti megjelenítéskor a beszámoló pénznemében kell elszámolni, a külföldi pénznemben lévő összegre a beszámoló pénznemének és a külföldi pénznemnek az ügylet napján érvényes átváltási árfolyamát alkalmazva.
10. Az ügylet napján érvényes átváltási árfolyamot gyakran prompt árfolyamként emlegetik. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan árfolyamot alkalmaznak, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például alkalmazhatnak heti vagy havi átlagárfolyamot az adott időszakban kötött valamennyi külföldi pénznemen alapuló ügyletre. Amennyiben azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

#### *Beszámolás a későbbi mérlegfordulónapokon*

11. Minden egyes mérlegfordulónapon:
  - a) a külföldi pénznemben fennálló monetáris tételeket a záróárfolyam alkalmazásával kell kimutatni;
  - b) a külföldi pénznemben megadott, eredeti bekerülési érték alapján nyilvántartott nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon átszámítva kell kimutatni, amely az ügylet napján érvényben volt; és
  - c) a külföldi pénznemben megadott, valós értéken nyilvántartott nem monetáris tételeket azon az átváltási árfolyamon átszámítva kell kimutatni, amely az értékek meghatározásakor érvényben volt.
12. Egy tétel könyv szerinti értékét a vonatkozó nemzetközi számviteli standardok szerint állapítják meg. Egyes pénzügyi instrumentumok és ingatlanok, gépek és berendezések értékelhetők például mind valós értéken, mind pedig eredeti bekerülési értéken. Akár a bekerülési érték, akár a valós érték alapján kerül a könyv szerinti érték megállapításra, a külföldi pénznemben lévő tételek így meghatározott összegei ezután a beszámoló pénznemében ennek a standardnak megfelelően kerülnek kimutatásra.

#### *Az árfolyam-különbözetek megjelenítése*

13. A 15–18. bekezdés bemutatja azt a számviteli eljárást, amelyet ez a standard előír a külföldi pénznemen alapuló ügyletekkel kapcsolatos árfolyam-különbözetek elszámolására. Ezek a bekezdések tartalmazzák a javasolt eljárást az olyan árfolyam-különbözetek kezelésére, amelyek egy pénznem olyan jelentős mértékű leértékelése vagy leértékelődése miatt keletkeztek, amely ellen gyakorlatilag nem lehet fedezeti ügylettel védekezni, és amely hat a nem rendezhető, és a közvetlenül a külföldi pénznemben számlázott eszközök közelmúltban történt beszerzéséből származó kötelezettségekre. Az ilyen árfolyam-különbözetekre vonatkozó megengedett alternatív eljárást a 21. bekezdés mutatja be.
14. Ez a standard nem foglalkozik a külföldi pénznemben lévő tételek fedezeti elszámolásával, kivéve azoknak az árfolyam-különbözeteknek a besorolását, amelyek egy külföldi egységben történt nettó befektetés fedezeteként elszámolt külföldi pénznemben lévő kötelezettségen keletkeztek. A fedezeti elszámolás egyéb vonatkozásaival, beleértve a fedezeti elszámolás alkalmazási kritériumait, az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard foglalkozik.
15. Azokat az árfolyam-különbözeteket, amelyek monetáris tételek rendezésekor, vagy a gazdálkodó monetáris tételeinek bemutatásakor az időszak során történt kezdeti megjelenítéskor vagy a megelőző pénzügyi kimutatásokban alkalmazott árfolyamtól eltérő árfolyam használatából eredően keletkeznek, bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amikor keletkeznek, a 17. és 19. bekezdés szerint kezelt árfolyam-különbözetek kivételével.
16. Árfolyam-különbözet akkor keletkezik, amikor az átváltási árfolyam a külföldi pénznemen alapuló ügyletből származó monetáris tétel ügyleti napja és teljesítési napja között megváltozik. Amennyiben az ügylet rendezése ugyanabban a beszámolási időszakban történik, mint amelyben az bekövetkezett, akkor minden árfolyam-különbözetet abban a beszámolási időszakban számolnak el. Amennyiben azonban az ügylet rendezésére egy későbbi elszámolási időszakban kerül sor, akkor a rendezés beszámolási időszakáig minden egyes közbeeső időszakban elszámolt árfolyam-különbözet az átváltási árfolyamok adott időszakban bekövetkező változásai alapján kerül meghatározásra.

### Külföldi egységbe történt nettó befektetés

17. Azokat az árfolyam különbözeteket, amelyek lényegében egy gazdálkodó külföldi egységbe történt nettó befektetésének részét képező monetáris tételen keletkeznek, a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban a nettó befektetés elidegenítéséig saját tőkeként kell besorolni, a befektetés elidegenítésekor pedig, a 37. bekezdésnek megfelelően, bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni.
18. A gazdálkodónak lehet olyan monetáris tétele, amely egy külföldi egységtől jár, vagy amely egy külföldi egység részére fizetendő. Az a tétel, amelynek rendezését belátható időn belül nem tervezik, és amelynek rendezése belátható időn belül nem valószínű, lényegében az adott külföldi egységbe történt gazdálkodói nettó befektetés kiterjesztése vagy szűkítése. Ilyen monetáris tételek lehetnek hosszú lejáratú követelések vagy hitelek, de nem tartoznak ide a vevői követelések vagy a szállítói tartozások.
19. Azokat az árfolyam különbözeteket, amelyek a gazdálkodó külföldi egységbe történt nettó befektetésének fedezeteként elszámolt, külföldi pénznemben lévő kötelezettségen keletkeznek, a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban a nettó befektetés elidegenítéséig saját tőkeként kell besorolni, a befektetés elidegenítésekor pedig, a 37. bekezdésnek megfelelően, bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni.

### Megengedett alternatív eljárás

20. A 21. bekezdésben kezelt árfolyam-különbözetekre vonatkozó javasolt eljárást a 15. bekezdés tartalmazza.
21. Árfolyam-különbözetek keletkezhetnek egy deviza jelentős leértékelése vagy leértékelődése következtében, amely ellen gyakorlatilag nem lehet fedezeti ügylettel védekezni, és amely hat a nem rendezhető, és a közvetlenül a külföldi pénznemben számlázott eszközök közelmúltban történt beszerzéséből származó kötelezettségekre. Az ilyen árfolyam különbözeteket a kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékében kell figyelembe venni, feltéve hogy a módosított könyv szerinti érték nem haladja meg az eszköz pótlási értéke és az eszköz eladásából vagy felhasználásából megtérülő összeg közül az alacsonyabbikat <sup>(1)</sup>.
22. Egy eszköz könyv szerinti értékében nem veszik figyelembe az árfolyam különbözeteket, ha a gazdálkodó rendezni vagy fedezni tudja az eszköz beszerzésekor keletkező külföldi pénznemben lévő kötelezettséget. Az árfolyamveszteségek ugyanakkor az eszközhöz kapcsolódó közvetlen költségek részét képezik, ha a kötelezettséget nem lehet rendezni, és ha gyakorlatilag nincs mód fedezeti ügylet kötésére, például akkor, ha a devizasabályozások következtében a külföldi pénznem késedelemmel szerezhető be. Ezért a megengedett alternatív eljárás alapján a külföldi pénznemben számlázott eszköz bekerülési értékének azt a beszámoló pénznemében lévő összeget tekintik, amelyet a gazdálkodónak végül ki kell fizetnie az eszköz közelmúltbeli beszerzéséből közvetlenül keletkező kötelezettségeinek rendezésére.

### A KÜLFÖLDI ÉRDEKELTSÉGEK PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAI

#### *A külföldi érdekeltségek minősítése*

23. Egy külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámítási módszere attól függ, hogy hogyan történik az adott külföldi érdekeltség finanszírozása és működése a beszámolót készítő gazdálkodó viszonylatában. Ennek megfelelően a külföldi érdekeltségeket vagy „a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltségeknek” vagy „külföldi egységeknek” minősítik.
24. A beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltség üzleti tevékenységét úgy végzi, mintha az a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének kiterjesztése lenne. Például lehet, hogy egy ilyen külföldi érdekeltség csak olyan árukat értékesít, amelyeket a beszámolót készítő gazdálkodótól importált, és a bevételt átutalja a beszámolót készítő gazdálkodónak. Ilyen esetekben a beszámoló pénzneme és a külföldi érdekeltség országának pénzneme közötti átváltási árfolyam változása szinte azonnali hatást gyakorol a beszámolót készítő gazdálkodó működési tevékenységéből származó cash-flow-jára. Így az átváltási árfolyam változása inkább érinti a külföldi érdekeltség egyes monetáris tételeit, mint a beszámolót készítő gazdálkodónak az érdekeltségbe történt nettó befektetését.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-11 Árfolyam – jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása értelmezést.

25. Ezzel ellentétben, egy külföldi egység készpénzt és egyéb monetáris tételeket halmoz fel, ráfordításai merülnek fel, bevételt termel és esetleg hiteleket vesz fel, lényegében mindezt saját helyi pénznemében. Ügyleteket köthet külföldi pénznemben, ezen belül a beszámoló pénznemében is. Amennyiben megváltozik a beszámoló pénzneme és a helyi pénznem közötti átváltási árfolyam, ez nem, vagy csak csekély mértékben gyakorol közvetlen hatást a külföldi egység, illetve a beszámolót készítő gazdálkodó működési tevékenységéből származó jelenlegi vagy jövőbeli cash-flow-jára. Az átváltási árfolyam változása inkább érinti a beszámolót készítő gazdálkodónak a külföldi egységbe történt nettó befektetését, mint a külföldi egység egyes monetáris vagy nem monetáris tételeit.
26. A következők jelzések arra, hogy egy külföldi érdekeltség külföldi egység, nem pedig a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltség:
- a) bár a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrizheti a külföldi érdekeltséget, a külföldi érdekeltség a tevékenységét a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységétől függetlenül nagyfokú önállóságban végzi;
  - b) a külföldi érdekeltség a tevékenységében nem nagy a beszámolót készítő gazdálkodóval lebonyolított ügyletek részaránya;
  - c) a külföldi érdekeltség tevékenységét főként saját működésből vagy helyi hitelfelvetelekből –, semmint a beszámolót készítő gazdálkodó által finanszírozzák;
  - d) a külföldi érdekeltség termékeivel vagy szolgáltatásaival összefüggő bér-, anyag- vagy egyéb költségeket elsősorban a helyi pénznemben fizetik ki vagy rendezik, semmint a beszámoló pénznemében;
  - e) a külföldi érdekeltség értékesítései főként a beszámoló pénznemétől eltérő pénznemben bonyolódnak; és
  - f) a beszámolót készítő gazdálkodó cash-flow-i inkább különválnak a külföldi érdekeltség napi tevékenységétől, minthogy közvetlenül érintené azokat a külföldi érdekeltség tevékenysége.

Elméletileg minden érdekeltség tényszerű információk alapján megfelelően besorolható a fent megadott jellemzők alapján. Egyes esetekben azonban egy külföldi érdekeltség besorolása külföldi egységként, vagy a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részeként nem teljesen nyilvánvaló, és a megfelelő besorolás mérlegelést igényel.

*A beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltségek*

27. A beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásait a 8–22. bekezdésben megjelölt előírások és eljárások alkalmazásával kell átszámítani, oly módon, mintha a külföldi érdekeltség ügyletei magának a beszámolót készítő gazdálkodónak az ügyletei lennének.
28. A külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak egyes tételeit úgy számítják át, mintha valamennyi ügyletet maga a beszámolót készítő gazdálkodó hajtotta volna végre. Az ingatlanok, gépek és berendezések bekerülési értékét és értékcsökkenését az eszköz megvásárlásának napján érvényes átváltási árfolyamon számítják át, vagy, ha az eszközt valós értéken tartják nyilván, akkor az értékelés időpontjában érvényes árfolyamon számítják át. Egy eszköz megtérülő értékét vagy realizálható értékét azon az átváltási árfolyamon számítják át, amely a megtérülő érték vagy a nettó realizálható érték meghatározásakor érvényben volt. Például, ha egy készlet tétel nettó realizálható értékét külföldi pénznemben határozzák meg, akkor ezt az értéket a nettó realizálható érték megállapításának napján érvényben lévő átváltási árfolyamon számítják át. Így rendszerint a záróárfolyam kerül alkalmazásra. A beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban szükség

lehet korrekció végrehajtására, hogy egy eszköz könyv szerinti értékét az eszköz megtérülő értékére vagy nettó realizálható értékére csökkentsék, még akkor is, ha ilyen korrekcióra a külföldi érdekelttség pénzügyi kimutatásaiban nincs szükség. Vagy lehetséges, hogy a külföldi érdekelttség pénzügyi kimutatásaiban végrehajtott korrekciót vissza kell vezetni a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban.

29. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan árfolyamot alkalmaznak, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például alkalmazhatnak heti vagy havi átlagárfolyamot az adott időszakban kötött valamennyi külföldi pénznemen alapuló ügyletre. Amennyiben azonban az átváltási árfolyamok jelentősen ingadoznak, egy adott időszak átlagárfolyamának alkalmazása nem megbízható.

#### Külföldi egységek

30. Egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiba való bevonásához történő átszámításánál a beszámolót készítő gazdálkodónak a következő eljárásokat kell alkalmaznia:
- a) a külföldi egység monetáris és nem monetáris eszközeit és kötelezettségeit a záróárfolyamon kell átszámítani;
  - b) a külföldi egység bevétel és ráfordítás tételeit az ügyletek napján érvényes átváltási árfolyamon kell átszámítani, kivéve ha a külföldi egység egy hiperinflációs gazdaság pénznemében készíti beszámolóját, amely esetben a bevétel és ráfordítás tételeket a záróárfolyamon kell átszámítani; és
  - c) minden keletkező árfolyam-különbözetet a nettó befektetés elidegenítéséig saját tőkeként kell besorolni.
31. Gyakorlati okokból gyakran egy olyan átváltási árfolyamot alkalmaznak a bevétel és ráfordítás tételek átszámítására, amely közel áll az ügylet napján érvényes árfolyamhoz, például az időszak átlagárfolyamát.
32. Egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átszámítása a következőkből származó árfolyam-különbözetek kimutatását eredményezi:
- a) a bevétel és ráfordítás tételeknek az ügylet napján érvényes átváltási árfolyamokon, és az eszközöknek és kötelezettségeknek a záróárfolyamon történő átszámítása;
  - b) külföldi egységbe történt nettó befektetés nyitó állományának átszámítása más átváltási árfolyamon, mint amelyen az egy korábbi beszámolóban szerepelt; és
  - c) a külföldi egység saját tőkéjében történt egyéb változások.

Ezeket az árfolyam különbségeket nem számolják el az időszak bevételeként vagy ráfordításaként, mert az átváltási árfolyamok változásai nem vagy csak csekély mértékben gyakorolnak közvetlen hatást a külföldi egység, illetve a beszámolót készítő gazdálkodó működési tevékenységéből származó jelenlegi vagy jövőbeli cash-flow-jára. Amennyiben egy külföldi egység konszolidálásra kerül, de nincs teljes egészében a beszámolót készítő gazdálkodó tulajdonában, akkor azokat az átszámításból származó, halmozott árfolyam különbségeket, amelyek a kisebbségi részesedésnek tulajdoníthatók, a konszolidált mérlegben a kisebbségi részesedéshez rendelik hozzá és annak részeként szerepeltetik.

33. Egy külföldi egység megvásárlása során keletkezett bármely goodwillt, valamint a külföldi egység akvizíciójából származó, az eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékében végrehajtott valóérték-módosításokat vagy úgy kell tekinteni:
- a) mint a külföldi egység eszközeit és kötelezettségeit és a 30. bekezdés szerint a záróárfolyamon kell azokat átszámítani; vagy úgy,
  - b) mint a beszámolót készítő gazdálkodó eszközeit és kötelezettségeit, amelyek vagy már eleve a beszámoló pénznemében kerültek kimutatásra, vagy nem monetáris külföldi pénznemben lévő tételek, amelyeket a 11. bekezdés b) pontjának megfelelően, az ügylet napján érvényes átváltási árfolyamon átszámítva kell szerepeltetni.

34. Egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak bevonása a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiba normál konszolidációs eljárások szerint történik, mint amilyen egy leányvállalat csoporton belüli egyenlegeinek és csoporton belüli ügyleteinek a kiszűrése (lásd az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása és az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója standardokat). Mindazonáltal, egy csoporton belüli monetáris tétel keletkező árfolyam-különbözet – akár rövid, akár hosszú lejáratú – nem szűrhető ki azzal a megfelelő összeggel szemben, amely más csoporton belüli egyenlegekből származik, mivel a monetáris tétel egy devizanemnek egy másikra való átváltására való elkötelezettséget jelent és a beszámolót készítő gazdálkodót az árfolyamváltozásokon keresztül nyereségeknek vagy veszteségeknek teszi ki. Ennek megfelelően a beszámolót készítő gazdálkodó konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az ilyen árfolyam-különbözet továbbra is bevételként vagy költségként kerül kimutatásra, vagy, ha az a 17. és 19. bekezdésben leírt körülmények között keletkezik, a saját tőke részeként kerül besorolásra a nettó befektetés elidegenítéséig.
35. Amennyiben egy külföldi egység pénzügyi kimutatásai a beszámolót készítő gazdálkodóétól eltérő fordulónapon készülnek, a külföldi egység a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiba való bevonáshoz gyakran a beszámolót készítő gazdálkodóval azonos fordulónappal is készít pénzügyi kimutatásokat. Amennyiben ez nem valósítható meg, az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standard megengedi eltérő fordulónappal készített pénzügyi kimutatások alkalmazását is, feltéve hogy a különbség három hónapnál nem nagyobb. Ebben az esetben a külföldi egység eszközeit és kötelezettségeit a külföldi egység mérlegfordulónapján érvényes átváltási árfolyamon számítják át. Amennyiben jelentősen elmozdulnak az átváltási árfolyamok a beszámolót készítő gazdálkodó mérlegének fordulónapjáig, szükség szerint módosításokat végeznek az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása és az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardoknak megfelelően.
36. Egy hiperinflációs gazdaság pénznmében beszámoló külföldi egység pénzügyi kimutatásait az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standardnak megfelelően újra meg kell állapítani, mielőtt azokat átszámítanák a beszámolót készítő gazdálkodó beszámolójának pénznmére. Ha a gazdaságnak megszűnik a hiperinflációs jellege és a külföldi egység megszünteti az IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban standard alkalmazását a pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására, akkor a külföldi egységnek a beszámolót készítő gazdálkodó beszámolójának pénznmére történő átszámításhoz eredeti bekerülési értéként a megszüntetés napján alkalmazott mértékegységben kifejezett összegeket kell figyelembe vennie.

#### Külföldi egység elidegenítése

37. Egy külföldi egység elidegenítésekor a külföldi egységgel kapcsolatos, halasztott árfolyam-különbözetek felhalmozott összegét bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni ugyanabban a beszámolási időszakban, amelyben az elidegenítésből származó nyereséget vagy veszteséget elszámolják.
38. Egy gazdálkodó elidegenítheti egy külföldi egységben fennálló érdekeltségét értékesítés, felszámolás, a részvénytőke visszafizetése vagy a szóban forgó egységről történő teljes vagy részleges lemondás útján. Az osztalékfizetés csak abban az esetben minősül az elidegenítés részének, ha az a befektetés visszatérülését képezi. Részleges elidegenítés esetén a kapcsolódó halmozott árfolyam-különbözetnek csak az arányos részét számolják el nyereségként vagy veszteségként. A külföldi egység könyv szerinti értékének leírása nem jelent részleges elidegenítést. Ezért az elhatárolt árfolyamnyereség vagy -vesztés semmilyen része sem kerül elszámolásra a leírás időpontjában.

#### Egy külföldi érdekeltség minősítésének megváltozása

39. Ha megváltozik egy külföldi érdekeltség minősítése, akkor az új minősítésre alkalmazandó átszámítási eljárásokat a minősítés megváltozásának napjától kezdve kell alkalmazni.
40. Annak a módnak a megváltozása, ahogyan egy külföldi érdekeltség finanszírozása és működése történik a beszámolót készítő gazdálkodó viszonylatában, a külföldi érdekeltség minősítésének megváltozásához vezethet. Ha egy, a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltséget minősítenek át külföldi egységgé, akkor a nem monetáris eszközöknek az átminősítés napján történő átszámításakor keletkező árfolyam különbségeket a saját tőke részeként sorolják be. Ha egy külföldi

egységet minősítenek át a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységének integrált részét képező külföldi érdekeltséggé, akkor a nem monetáris tételeknek az átminősítés napján átszámított összegét tekintik ezen tételek eredeti bekerülési értékének a változás bekövetkezésének időszakában és az azt követő időszakokban. A halasztott árfolyam-különbségek nem számolhatók el bevételként vagy ráfordításként az érdekeltség elidegenítéséig.

#### A DEVIZAÁRFOLYAMOKBAN BEKÖVETKEZŐ MINDENNEMŰ VÁLTOZÁS

##### *Az árfolyam-különbségek adózási kihatásai*

41. A külföldi pénznemen alapuló ügyleteken keletkező nyereségeknek és veszteségeknek és a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámítása során keletkező árfolyam-különbségeknek lehetnek kapcsolódó adóhatásai, amelyek az IAS 12 Nyereségek standard szerint kerülnek elszámolásra.

#### KÖZZÉTÉTEL

42. Egy gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében figyelembe vett árfolyam-különbségek összegét;
  - b) a saját tőke részeként, a saját tőke elkülönült elemeként besorolt nettó árfolyam különbségeket, és ezen árfolyam-különbségek összegeinek a levezetését az időszak elején és végén; és
  - c) az időszakban keletkezett azon árfolyam-különbségeknek az összegét, amelyet egy eszköz könyv szerinti értékében vettek figyelembe a 21. bekezdésben leírt megengedett alternatív eljárás szerint.
43. Amennyiben a beszámoló pénzneme eltér annak az országnak a pénznemétől, amelyben a gazdálkodó székhelye van, az eltérő pénznem alkalmazásának okát közzé kell tenni. A beszámoló pénznemében bekövetkező bármely változtatás okát szintén közzé kell tenni <sup>(1)</sup>.
44. Amennyiben megváltozik egy jelentős külföldi érdekeltség minősítése, a gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) a minősítésben bekövetkezett változás jellegét;
  - b) a változás okát;
  - c) a minősítés megváltozásának a saját tőkére gyakorolt hatását; és
  - d) a minősítés megváltozásának hatását minden egyes korábban bemutatott időszak nettó nyereségére vagy veszteségére, mintha a minősítés módosulása a legkorábban bemutatott időszak kezdetén történt volna.
45. A gazdálkodónak közzé kell tennie a külföldi egység megszerzéséből származó goodwillnek és a valós értékre történő módosításoknak az átszámítására a 33. bekezdésnek megfelelően választott módszert.
46. A gazdálkodó közzéteszi az átváltási árfolyam mérlegfordulónap után bekövetkező változásának a külföldi pénznemben lévő monetáris tételekre vagy a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatását, ha ez a változás olyan jelentős, hogy közzétételének elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak a megfelelő értékelésre és döntéshozatalra vonatkozó képességét (lásd az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardot).
47. A gazdálkodó külföldi pénznemmel kapcsolatos kockázatkezelési politikájának a közzététele szintén javasolt.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-30 A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás értelmezést.



## ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

48. Amikor egy gazdálkodó először alkalmazza a jelen standardot, elkülönítve kell csoportosítania és közzétennie az időszak kezdetén fennálló halasztott és az előző időszakokban a saját tőke részeként besorolt árfolyam-különbözetek halmozott egyenlegét, kivéve ha ez az összeg ésszerűen nem lenne meghatározható.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

49. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 22 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD**  
**(MÓDOSÍTVA 1998-BAN)**

**Üzleti kombinációk**

Az IAS 22 Az üzleti kombinációk számvitelestandard 1983 novemberében került elfogadásra.

1993 decemberében az IAS 22 standard a „Pénzügyi kimutatások összehasonlíthatósága és fejlesztése” című projekt keretében módosításra került. A standard az IAS 22 Üzleti kombinációk standarddá ((1993-ban módosított) IAS 22) vált.

1996 októberében az IAS 22 standard 39 i. és 69. bekezdése (ebben a standardban a 39 i. és 85. bekezdés) módosításra került annak érdekében, hogy összhangba kerüljön az (1996-ban módosított) IAS 12 Nyereségadók standarddal. Ezek a módosítások az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében léptek hatályba.

1998 júliusában módosításra került az IAS 22 standard több bekezdése annak érdekében, hogy összhangba kerüljenek az IAS 36 Az eszközök értékvesztése, az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések és az IAS 38 Immateriális javak standardokkal, és a negatív goodwill kezelése is módosításra került. A módosított standard (az (1998-ban módosított) IAS 22) az 1999. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1998 októberében a Testület munkatársai nyilvánosságra hoztak egy elkülönült Következtetések alapját az IAS 38 Immateriális javak standardra és az (1998-ban módosított) IAS 22-re vonatkozóan. A Következtetések alapján az a részét, amely az IAS 22 1998-ban történt módosítására vonatkozik, az A. függelék tartalmazza.

1999-ben módosították a 97. bekezdést, hogy az IAS 10 A mérleg fordulónapja után bekövetkező függő tételek és események standardra tett hivatkozásokat az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardra tett hivatkozásokra cseréljék fel. Ezen túlmenően, a 30. és 31. c) bekezdés módosításra került annak érdekében, hogy összhangba kerüljön az (1999-ben módosított) IAS 10 standarddal. A módosított szöveg a 2000. január 1-jén vagy az ezt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 22-höz:

- SIC-9: Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés
- SIC-22: Üzleti kombinációk – Az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása
- SIC-28: Üzleti kombinációk – Tőkeinstrumentumok „adásvételének időpontja” és valós értéke

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	198
Hatókör	198
Fogalmak	199
Az üzleti kombináció jellege	200
Akvizíciók	200
Fordított akvizíció	200
Érdekeltségek egyesítése	201
Akvizíciók	201
Az akvizíciók elszámolása	201
Az akvizíció időpontja	202
Az akvizíció költsége	202
Az azonosítható eszközök és kötelezettségek megjelenítése	203
Az akvizíció költségének felosztása	204
Javasolt eljárás	204
Megengedett alternatív eljárás	205
Egymást követő részvényvásárlások	205
A megvásárolt, azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározása	205
Az akvizícióból keletkező goodwill	207
Megjelenítés és értékelés	207
Amortizáció	207
A könyv szerinti érték megtérülése – értékvesztés miatti veszteségek	209
Az akvizícióból keletkező negatív goodwill	209
Kimutatás és értékelés	209
Bemutatás	210
A jövőbeli eseményektől függő vételi ellenérték módosítása	210
Az akvizíció költségének későbbi változásai	210
Az azonosítható eszközök és kötelezettségek későbbi azonosítása vagy értékének későbbi változásai	210
Érdekeltségek egyesítése	211

Az érdekeltségek egyesítésének elszámolása	211
Valamennyi üzleti kombináció	212
A nyereséget terhelő adók	212
Közzététel	213
Átmeneti rendelkezések	215
Hatálybelépés napja	218

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja az üzleti kombinációk számviteli kezelését. A standard foglalkozik egyrészt egy gazdálkodónak egy másik gazdálkodó által történő akvizíciójával, másrészt az érdekeltségek egyesítésének ritka esetével, amikor felvásárló nem azonosítható. Egy akvizíció elszámolása magában foglalja az akvizíció költségének a meghatározását, a költségeknek a felvásárolt gazdálkodó azonosítható eszközeihez és kötelezettségeihez való hozzárendelését, és a keletkező goodwill vagy negatív goodwill elszámolását, mind az akvizíció időpontjában, mind azt követően. Az egyéb számviteli kérdések tartalmazzák a kisebbségi részesedés összegének meghatározását, az egy időszak alatt lezajló akvizíciók elszámolását, az akvizíció költségében vagy az eszközök és kötelezettségek azonosításában a későbbiekben bekövetkező változásoknak az elszámolását, és az előírt közzétételeket.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni az üzleti kombinációk elszámolására.
2. Egy üzleti kombinációt több módon is strukturálhatnak, amit a jogi, adózási és egyéb megfontolások határoznak meg. Az üzleti kombináció létrejöhet egy gazdálkodó által egy másik gazdálkodó tőkéjének a megvásárlásával, vagy egy üzleti vállalkozás nettó eszközeinek a megvásárlásával. Az üzleti kombináció történhet részvénykibocsátás útján, vagy pénzeszközök, pénzeszköz-egyenértékesek vagy egyéb eszközök átadása révén. Az ügylet létrejöhet az egyesülő gazdálkodók részvényesei között, vagy egy gazdálkodó és egy másik gazdálkodó részvényesei között. Az üzleti kombináció járhat az egyesülő gazdálkodókat ellenőrző új gazdálkodó létrehozásával; egy vagy több egyesülő gazdálkodó nettó eszközeinek átadásával egy másik gazdálkodó részére; vagy egy vagy több egyesülő gazdálkodó megszüntetésével. Amennyiben egy ügylet tartalmában megfelel az üzleti kombinációk jelen standardban megadott fogalmának, akkor a jelen standard elszámolási és közzétételi előírásai relevánsak, az adott kombinációra alkalmazott egyedi struktúrától függetlenül.
3. Az üzleti kombináció anyavállalat-leányvállalat viszonyt eredményezhet, amelyben a felvásárló az anyavállalat és a felvásárolt a felvásárló leányvállalata. Ilyen körülmények közt, a felvásárló ezt a standardot alkalmazza a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. A felvásárló ilyenkor a felvásároltban való részesedését egyedi pénzügyi kimutatásaiban úgy szerepelteti, mint egy leányvállalatba történt befektetést (lásd az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standardot).

4. Az üzleti kombináció egy másik gazdálkodó részvényeinek a megvásárlása helyett létrejöhet egy másik gazdálkodó – bármely goodwillt tartalmazó – nettó eszközeinek a megvásárlásával. Az ilyen üzleti kombináció nem eredményez anyavállalat-leányvállalat viszonyt. Ilyen körülmények közt a felvásárló ezt a standardot alkalmazza az egyedi pénzügyi kimutatásaiban, majd következésképpen a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban is.
5. Egy üzleti kombináció jogi egyesülést eredményezhet. Noha a jogi egyesülés követelményei országonként változóak, a jogi egyesülés általában két társaság összeolvadása, amelynek során vagy:
- az egyik társaság eszközeit és kötelezettségeit átviszik egy másik társaságba, és az első társaságot megszüntetik; vagy
  - mindkét társaság eszközeit és kötelezettségeit átviszik egy új társaságba és mindkét eredeti társaságot megszüntetik.
- Számos jogi egyesülés egy csoport átalakításának vagy átszervezésének részeként jön létre és ezekkel a jelen standard nem foglalkozik, mivel ezek közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodók közötti ügyletek. Ugyanakkor az olyan üzleti kombinációt, amelynek eredményeként a két gazdálkodó ugyanannak a csoportnak a tagja lett, a konszolidált pénzügyi kimutatásokban ennek a standardnak az előírásai szerint akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítésékként kell kezelni.
6. A jelen standard nem foglalkozik az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaival, kivéve a 4. bekezdésben leírt körülményeket. Az egyedi pénzügyi kimutatások elkészítésére a különböző országokban különböző beszámolóképzési eljárásokat alkalmaznak, hogy megfeleljenek a sokféle igénynek.
7. A jelen standard nem foglalkozik:
- a közös ellenőrzés alatt álló gazdálkodók közötti ügyletekkel; és
  - a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségekkel (lásd IAS 31 Közös vállalkozásban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója standardot) és a közös vállalkozások pénzügyi kimutatásaival.

#### FOGALMAK

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

Az üzleti kombináció különálló gazdálkodóknak egyetlen gazdasági egységbe való szervezése általa, hogy az egyik gazdálkodó egyesül egy másik gazdálkodóval, vagy ellenőrzést szerez egy másik gazdálkodó nettó eszközei és tevékenysége felett.

Az akvizíció olyan üzleti kombináció, amelyben az egyik gazdálkodó, a felvásárló, eszközök átadásáért, kötelezettségek átvállalásáért vagy részvénykibocsátásért cserébe ellenőrzést szerez egy másik gazdálkodó, a felvásárolt, nettó eszközállománya és tevékenysége felett.

Az érdekeltségek egyesítése olyan üzleti kombináció, amelynek keretében az egyesülő gazdálkodók részvényesei nettó eszközeik és a tevékenységük egésze, vagy lényegében egésze fölött közös ellenőrzést hoznak létre azzal a céllal, hogy folyamatosan közösen vállalják az egyesített egységgel kapcsolatos kockázatokat és hasznokat, miközben egyik fél sem azonosítható felvásárlóként.

Az ellenőrzés egy gazdálkodó pénzügyi és működési politikái irányítására való képesség annak érdekében, hogy a gazdálkodó tevékenységéből hasznot szerezzenek.

Az anyavállalat olyan gazdálkodó, amely egy vagy több leányvállalattal rendelkezik.

A leányvállalat olyan gazdálkodó, amelyet egy másik gazdálkodó (az anyavállalat) ellenőriz.

A kisebbségi részesedés egy leányvállalat működésből származó nettó eredményének és nettó eszközeinek az a része, amely olyan részesedésekre jut, amelyek sem közvetlenül, sem leányvállalatokon keresztül közvetve nincsenek az anyavállalat tulajdonában.

A valós érték 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.

A monetáris eszköz a birtokolt pénz, és a meghatározott vagy meghatározható pénzügyösszegben járó követelések.

Az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt nettó eszközállománya és tevékenysége fölött gyakorolt ellenőrzés ténylegesen a felvásárlóhoz kerül.

#### AZ ÜZLETI KOMBINÁCIÓ JELLEGE

9. Az üzleti kombinációk számvitelében az akvizíció tartalmában különbözik az érdekeltségek egyesítésétől és a pénzügyi kimutatásokban az ügylet tartalmának kell tükröződnie<sup>(1)</sup>. Ennek megfelelően az ezekre előírt számviteli eljárás is különbözik.

#### Akvizíciók

10. Lényegében valamennyi üzleti kombináció során az egyesülő gazdálkodók egyike ellenőrzést szerez a másik felett, és így lehetővé válik a felvásárló azonosítása. Az ellenőrzést akkor tekintik megszerzettnek, amikor az egyik egyesülő gazdálkodó megszerzi a másik egyesülő gazdálkodó szavazati jogainak több mint a felét, kivéve ha – kivételes körülmények között – egyértelműen bizonyítani lehet, hogy az ilyen tulajdonlás nem testesít meg ellenőrzést. Még abban az esetben is azonosítható a felvásárló, ha az egyik egyesülő gazdálkodó nem szerzi meg a másik egyesülő gazdálkodó szavazati jogainak több mint a felét, amennyiben az üzleti kombináció eredményeként az egyik gazdálkodó jogot szerez arra, hogy:
- a) a többi befektetővel kötött megállapodás alapján a szavazati jogok több mint felével rendelkezzen;
  - b) az alapszabály, vagy más megállapodás alapján a másik gazdálkodó pénzügyi és működési politikáit irányítsa;
  - c) a másik gazdálkodó igazgatósága, vagy azzal egyenértékű irányító testülete tagjai többségét megválassza, vagy visszahívja; vagy
  - d) a másik gazdálkodó igazgatóságának vagy azzal egyenértékű irányító testületének ülésain a szavazatok többségével rendelkezzen.
11. A felvásárló azonosítása néha ugyan nehéz, létezésére azonban rendszerint bizonyos jelek utalnak. Például:
- a) az egyik gazdálkodó valós értéke jóval nagyobb, mint a másik egyesülő gazdálkodóé. Ebben az esetben a nagyobb gazdálkodó a felvásárló;
  - b) az üzleti kombináció szavazó törzsrészevények pénzeszközért történő cseréjével valósul meg. Ebben az esetben a pénzeszközt átadó gazdálkodó minősül felvásárlónak; vagy
  - c) az üzleti kombináció eredményeként az egyik gazdálkodó vezetése képes az egyesített gazdálkodó vezetésének kiválasztását uralni. Ebben az esetben a domináns gazdálkodó minősül felvásárlónak.

#### Fordított akvizíció

12. Egyes esetekben egy gazdálkodó megszerzi ugyan egy másik gazdálkodó részvényeinek a tulajdonjogát, de az adásvételi ügylet keretében ellenértékként olyan mennyiségű szavazó részvényt bocsát ki, hogy az egyesített gazdálkodó ellenőrzése annak a gazdálkodónak a tulajdonosaihoz kerül, amelynek a részvényeit megszerezték. Ezt a helyzetet nevezik fordított akvizíciónak. Bár jogilag a részvényt kibocsátó gazdálkodót tekinthetik anyavállalatnak vagy a tevékenységét folytató gazdálkodónak, valójában a felvásárló – amely

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-9 Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés értelmezést.

rendelkezik a 10. bekezdésben meghatározott szavazati vagy egyéb jogosultságokkal – az a gazdálkodó, amelynek részvényesei jelenleg ellenőrzik az egyesült gazdálkodót. A részvényeket kibocsátó gazdálkodót tekintik úgy, mint akit a másik gazdálkodó felvásárolt, az utóbbi gazdálkodó minősül felvásárlónak, és ez alkalmazza a felvásárlási módszert a részvényeket kibocsátó gazdálkodó eszközeire és kötelezettségeire.

#### *Érdekeltségek egyesítése*

13. Egyes rendkívüli esetekben a felvásárlót nem lehet azonosítani. Ahelyett hogy kiemelkedne egy domináns fél, az egyesülő gazdálkodók részvényesei egy lényegében egyenrangú megállapodást kötnek arra, hogy együtt gyakorolják az ellenőrzést a nettó eszközeik és tevékenységeik egésze, vagy gyakorlatilag az egésze felett. Ezen túlmenően, az egyesülő gazdálkodók vezetése részt vesz az egyesített gazdálkodó vezetésében. Ennek eredményeként az egyesülő gazdálkodók részvényesei közösen viselik az egyesített gazdálkodó kockázatait és a hasznait. Az ilyen üzleti kombinációt érdekeltségek egyesítéseként kell kezelni.
14. A kockázatok és a hasznok kölcsönös megosztása általában nem lehetséges szavazó törzsrészvényeknek az egyesülő gazdálkodók közötti – lényegében egyenlő – cseréje nélkül. Ez a csere biztosítja, hogy az egyesülő gazdálkodók tulajdonosi érdekeltségei – és következképpen az egyesített gazdálkodóban való relatív kockázataik és hasznaiak – fennmaradnak és a felek döntéshozatali képessége megmarad. Mindazonáltal, egy lényegében egyenlő részvényt cseréje ebből a szempontból csak abban az esetben lesz eredményes, ha nem csökkentik lényegesen valamelyik egyesülő gazdálkodó részvényeihez kapcsolódó jogokat, mert különben annak a félnek a befolyása meggyengülne.
15. Annak érdekében, hogy megvalósuljon az egyesített gazdálkodó kockázatainak és a hasznainak kölcsönös megosztása:
  - a) az egyesülő gazdálkodók szavazó törzsrészvényeinek jelentős többségét, vagy egészét, kicserélik vagy megosztják;
  - b) az egyik gazdálkodó valós értéke nem tér el jelentősen a másik gazdálkodótól; és
  - c) az egyes gazdálkodók részvényesei egymáshoz viszonyítva lényegében ugyanazokkal a szavazati jogokkal és érdekeltségekkel rendelkeznek az egyesített gazdálkodóban a kombináció után, mint előtte.
16. Az egyesített gazdálkodó kockázatainak és hasznainak kölcsönös megosztása csökken, és a felvásárló azonosításának valószínűsége nő, ha:
  - a) az egyesülő gazdálkodók valós értékének viszonylagos egyenlősége csökken, és a kicserélt szavazó törzsrészvények százalékos aránya csökken;
  - b) pénzügyi megállapodások viszonylagos előnyt biztosítanak a részvényesek egy csoportja részére a többi részvényessel szemben. Ilyen megállapodások létrejöhetnek az üzleti kombináció előtt vagy utána is; és
  - c) az egyik félnek az egyesített gazdálkodóban való részesedése attól függ, hogy milyen teljesítményt nyújt a korábban általa ellenőrzött tevékenység az üzleti kombináció után.

#### AKVIZÍCIÓK

##### *Az akvizíciók elszámolása*

17. Az akvizícióknak minősülő üzleti kombinációkat a felvásárlási számviteli módszer alkalmazásával kell elszámolni, ahogyan azt a 19–76. bekezdés kifejti.
18. A felvásárlási módszer alkalmazásának eredményeként egy gazdálkodó akvizíciója az egyéb eszközök megvásárlásához hasonlóan kerül elszámolásra. Ez helyénvaló, mivel az akvizíció olyan tranzakciót jelent, amelyben – egy másik gazdálkodó nettó eszközeinek és működésének ellenőrzéséért cserében – eszközöket adnak át, kötelezettséget vállalnak, vagy tőkét bocsátanak ki. A felvásárlási módszer az akvizíció elszámolásának alapjául a bekerülési értéket használja, és a bekerülési érték meghatározásakor az akvizíció mögött húzóadó adásvételi ügyletre támaszkodik.

*Az akvizíció időpontja*

19. Az akvizíció időpontjától kezdve a felvásárlónak:
- a) szerepeltetnie kell a felvásárolt működési eredményét az eredménykimutatásban; és
  - b) ki kell mutatnia a mérlegében a felvásárolt azonosítható eszközeit és kötelezettségeit, valamint az akvizíció során esetleg keletkező goodwillt vagy negatív goodwillt.
20. Az akvizíció időpontja az az időpont, amikor a felvásárolt nettó eszközállománya és tevékenysége fölött gyakorolt ellenőrzés ténylegesen a felvásárlóhoz kerül, és az az időpont, amikortól a felvásárlási módszert elkezdik alkalmazni. A felvásárolt tevékenység működési eredményei a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban az akvizíció időpontjától szerepelnek, amely az az időpont, amikor a felvásárolt ellenőrzését a felvásárló gyakorlatilag átveszi. Az akvizíció időpontja lényegében az az időpont, amikortól kezdve a felvásárló képessé válik egy gazdálkodó pénzügyi és működési politikájának ellenőrzésére annak érdekében, hogy a gazdálkodó tevékenységéből hasznot szerezzen. Az ellenőrzés addig nem tekinthető a felvásárló számára átadottnak, amíg a részt vevő felek érdekeinek védelméhez szükséges valamennyi feltétel nem teljesül. Mindazonáltal, nem feltétlenül szükséges az ügylet jogi lezárása vagy véglegesítése ahhoz, hogy a tényleges ellenőrzés átkerüljön a felvásárlóhoz. Annak eldöntéséhez, hogy az ellenőrzés átvétele valóban megtörtént-e, az akvizíció tartalmát kell megvizsgálni.

*Az akvizíció költsége*

21. Az akvizíciót annak költségén kell elszámolni, amely a másik vállalkozás nettó eszközeinek ellenőrzéséért cserében a felvásárló által kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy a felvásárló által adott egyéb ellenértéknek a valós értéke az adásvétel időpontjában, növelve a felvásárláshoz közvetlenül kapcsolódó költségekkel <sup>(1)</sup>.
22. Amennyiben az akvizíció egynél több adásvételi ügyletből áll, akkor az akvizíció költsége az egyes ügyletek költségeinek összege. Ha az akvizíció lépésenként történik, akkor lényeges az akvizíció időpontjának megkülönböztetése az adásvételi ügylet időpontjától. Jóllehet az akvizíció elszámolása az akvizíció időpontjától kezdődik, ez az egyes adásvételi ügyletek időpontjában meghatározott költség- és valós érték információkon alapul.
23. Az átadott monetáris eszközöket és az átvett monetáris kötelezettségeket az adásvételi ügylet időpontjában számított valós értéken értékelik. Amennyiben a vásárlás ellenértékének kiegyenlítése halasztva történik, az akvizíció költsége az ellenérték jelenértéke – a kiegyenlítéskor esetlegesen felmerülő felárat vagy engedményeket is figyelembe véve – nem pedig a kötelezettség névértéke.
24. Az akvizíció költségének meghatározása során a felvásárló által kibocsátott piacképes értékpapírokat azok valós értékén, vagyis az adásvételi ügylet napján érvényes piaci árukon értékelik, feltéve hogy indokolatlan árfolyam-ingadozások vagy a piac szűkössége a piaci árfolyamot nem teszik megbízhatatlan értékmérővé. Amennyiben a piaci árfolyam egy adott időpontban nem megbízható értékmérő, akkor egy, az akvizíció feltételei bejelentésének időpontját megelőző és azt követő ésszerű időszak árfolyammozgásait szükséges mérlegelni. Amennyiben a piac megbízhatatlan, vagy nincs jegyzett árfolyam, akkor a felvásárló által kibocsátott értékpapírok valós értékét a felvásárló valós értékéből való arányos részesedésük vagy a felvásárolt valós értékéből való arányos részesedésük alapján becslik meg, amelyik a nyilvánvalóbb. Az értékpapír-átruházás alternatívájaként a felvásárolt részvényeseinek pénzeszközben kifizetett ellenérték

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-28 Üzleti kombinációk – tőkeinstrumentumok „adásvételének időpontja” és valós értéke értelmezést.

szintén bizonyítékul szolgálhat a teljes átadott valós érték meghatározásához. Az akvizíció összes szempontját – beleértve a tárgyalásokat jelentősen befolyásoló tényezőket is – figyelembe kell venni, és segítségként független értékelések is használhatók a kibocsátott értékpapírok valós értékének meghatározásához.

25. Az akvizíció ellenértékén túl, a felvásárlónak az akvizícióhoz kapcsolódóan egyéb közvetlen költségei is felmerülhetnek. Ide tartoznak a tőkét megtestesítő értékpapírok nyilvántartásba vételének és kibocsátásának költségei, valamint a könyvvizsgálók, jogtanácsosok, értékbecslők és egyéb tanácsadók számára az akvizícióval kapcsolatban kifizetett szakértői díjak. Az általános adminisztrációs költségek, beleértve az akvizíciókkal foglalkozó részleg fenntartásának költségeit, és az egyéb olyan költségeket, amelyeket nem lehet közvetlenül egy bizonyos akvizícióhoz kapcsolni, nem tartoznak az akvizíció költségeihez, hanem ezeket a felmerülésükkor ráfordításként számolják el.

*Az azonosítható eszközök és kötelezettségek megjelenítése*

26. A 19. bekezdés alapján kimutatott, megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek a felvásárolt azon eszközei és kötelezettségei kell legyenek, amelyek az akvizíció időpontjában már léteztek, a 31. bekezdés szerint kimutatott kötelezettségekkel együtt. Ezeket elkülönítetten kell kimutatni az akvizíció időpontjában akkor, és csak akkor, ha:
- a) valószínű, hogy a kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolyannak a felvásárlóhoz, vagy gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások áramlanak ki a felvásárlótól; és
  - b) azok költségének vagy valós értékének megbízható értéke rendelkezésre áll.
27. A 26. bekezdésnek megfelelően kimutatott eszközöket és kötelezettségeket ez a standard azonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek nevezi. Abban a mértékben, amennyiben olyan eszközöket és kötelezettségeket vásárolnak meg, amelyek nem felelnek meg a fenti kimutatási kritériumoknak, van egy ebből származó hatás az akvizícióból eredő goodwill vagy negatív goodwill összegére, mivel a goodwill vagy a negatív goodwill az akvizíció költségének az azonosítható eszközök és kötelezettségek kimutatása után fennmaradó értékében kerül meghatározásra.
28. Azok az azonosítható eszközök és kötelezettségek, amelyek felett a felvásárló ellenőrzést szerez, tartalmazhatnak olyan eszközöket és kötelezettségeket, amelyek a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban korábban nem voltak kimutatva. Ennek oka lehet az, hogy ezek a tételek az akvizíció előtt nem feleltek meg a kimutatás feltételeinek. Ez a helyzet például akkor, ha a felvásárolt negatív adóalapjaiból származó adóelőny az azonosítható eszközök kimutatására vonatkozó feltételeknek amiatt felel meg, mert a felvásárló elegendő adóköteles bevételt termel.
29. A 31. bekezdésben foglalt kivétellel, azokat a kötelezettségeket, amelyek a felvásárló szándékai vagy cselekedetei eredményeképpen keletkeznek, nem lehet az akvizíció időpontjában kimutatni. Szintén nem lehet kötelezettségeket kimutatni az akvizíció eredményeként – akár a felvásárlónál, akár a felvásároltnál – várhatóan felmerülő jövőbeli veszteségekre vagy egyéb költségekre.
30. A 29. bekezdésben említett kötelezettségek nem a felvásároltnak az akvizíció időpontjában fennálló kötelezettségei. Ezért azok az akvizíció költségének felosztásában nem relevánsak. Mindazonáltal, ez a standard tartalmaz egy sajátos kivételt az általános szabály alól. Ez a kivétel arra az esetre vonatkozik, ha a felvásárló terveket készített a felvásárolt üzleti tevékenységére vonatkozóan, és az akvizíció közvetlen következményeként kötelelem lép fel. Mivel ezek a tervek a felvásárló akvizíciós terveinek szerves részét képezik, ez a standard előírja, hogy a gazdálkodónak a keletkező költségekre céltartalékot kell képeznie (lásd a 31. bekezdést). A jelen standard céljára, a megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek tartalmazzák a 31. bekezdés szerinti céltartalékokat. A 31. bekezdés szigorú szabályokat állít fel annak biztosítása érdekében, hogy a tervek az akvizíció szerves részét képezzék, és hogy rövid időn belül – az akvizíciót követő három hónapon belül vagy a pénzügyi kimutatások közzétételre való engedélyezéséig, amelyik korábbi – a felvásárló olyan módon kidolgozza a terveket, amely megköveteli, hogy a gazdálkodó átszervezési céltartalékot mutasson ki az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardnak megfelelően. Ez a standard előírja továbbá, hogy ha a tervek nem az eredetileg tervezett módon vagy időben kerülnek megvalósításra (lásd a 75. bekezdést), akkor a céltartalékokat fel kell oldani és az ilyen céltartalékokra vonatkozó információkat közzé kell tenni (lásd a 92. bekezdést).



31. Az akvizíció időpontjában a felvásárlónak akkor, és csak akkor kell kimutatnia egy céltartalékot, amely az adott időpontban nem volt a felvásárolt kötelezettsége, ha a felvásárló:
- a) az akvizíció időpontjában, vagy azt megelőzően kidolgozta egy olyan terv főbb jellemzőit, amely magában foglalja a felvásárolt tevékenységének megszüntetését vagy csökkentését, és amely a következőkhöz kapcsolódik:
    - i. a felvásárolt dolgozóinak kompenzálása munkaviszonyuk megszűnése miatt;
    - ii. a felvásárolt létesítményeinek bezárása;
    - iii. a felvásárolt termékcsoportjainak megszüntetése; vagy
    - iv. a felvásárolt olyan szerződéseinek megszüntetése, amelyek amiatt váltak hátrányossá, mert a felvásárló tájékoztatta a másik szerződő felet az akvizíció időpontjában vagy azt megelőzően, hogy a szerződést megszünteti;
  - b) azzal, hogy a tervet az akvizíció időpontjában, vagy azt megelőzően közzétette, jogos várakozásokat ébresztett az érintettekben arra, hogy azt meg is kívánja valósítani; és
  - c) az akvizíciótól számított három hónapon belül vagy – ha az korábbi – az éves pénzügyi kimutatások közzétételre való engedélyezése időpontjáig a főbb jellemzőket egy formális részletes tervvé fejleszti, amely meghatározza legalább:
    - i. az érintett üzleti tevékenységet vagy üzletitevékenység-részt;
    - ii. a főbb érintett telephelyeket;
    - iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelyét, munkakörét és hozzávetőleges számát, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;
    - iv. a ráfordításokat, amelyek várhatóan felmerülnek; és
    - v. a terv végrehajtásának idejét.

A jelen bekezdés alapján kimutatott céltartalék csak az a) i.–iv. tételek költségeit fedezheti.

#### *Az akvizíció költségének felosztása*

#### **Javasolt eljárás**

32. A 26. bekezdésnek megfelelően kimutatott, azonosítható eszközöket és kötelezettségeket a következők összegében kell értékelni:
- a) a megszerzett, azonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek az adásvételi ügylet napján érvényes valós értéke, a felvásárló által az adásvételi ügyletben szerzett részesedésre eső mértékig; és
  - b) a leányvállalat azonosítható eszközeinek és kötelezettségeinek az akvizíció előtti könyv szerinti értékéből a kisebbségre eső rész.

A goodwillt vagy a negatív goodwillt a jelen standard alapján kell elszámolni.

33. Egy akvizíció költségeit a 26. bekezdésnek megfelelően kimutatott azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez azoknak az adásvételi ügylet napján fennálló valós értéke szerint rendelik hozzá. Mindazonáltal, az akvizíció költsége az azonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek csak a felvásárló által megszerzett százalékára vonatkozik. Ebből következik, hogy amennyiben a felvásárló nem vásárolja meg a másik gazdálkodó összes részvényét, akkor keletkező kisebbségi részesedést a leányvállalat azonosítható eszközeinek és kötelezettségeinek az akvizíció előtti könyv szerinti értékéből a kisebbségre eső értékben mutatják ki. Ennek az az oka, hogy a kisebbségi részesedés nem volt része az akvizíciót eredményező adásvételi ügyletnek.

### Megengedett alternatív eljárás

34. A 26. bekezdésnek megfelelően kimutatott, azonosítható eszközöket és kötelezettségeket az akvizíció időpontjában érvényes valós értékükön kell értékelni. A goodwillt vagy a negatív goodwillt a jelen standard alapján kell elszámolni. Bármely kisebbségi részesedést a 26. bekezdés szerint kimutatott, azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékéből a kisebbségre eső értékben kell kimutatni.
35. Eszerint a megközelítés szerint azok az azonosítható nettó eszközök, amelyek felett a felvásárló ellenőrzést szerzett, valós értékükön kerülnek kimutatásra, függetlenül attól, hogy a felvásárló a másik gazdálkodó teljes tőkéjét, vagy annak csak egy részét, vagy közvetlenül magukat az eszközöket vásárolta-e meg. Ebből következik, hogy bármely kisebbségi részesedés az azonosítható nettó eszközök valós értékéből a kisebbségre eső értékben kerül kimutatásra.

### Egymást követő részvényvásárlások

36. Az akvizíció állhat több adásvételi ügyletből is, például abban az esetben, ha a tőzsdén több egymást követő részvényvásárlás keretében bonyolódik le. Ilyenkor minden jelentős ügyletet elkülönülten kezelnek a megszerzett eszközök és kötelezettségek valós értékének megállapítására, és az adott ügylet keretében keletkező goodwill vagy negatív goodwill összegének meghatározására. Ennek eredményeként minden egyes jelentős lépésnél, lépésként összehasonlítják az egyes befektetések költségeit a felvásárlónak a megszerzett azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékében lévő százalékos érdekeltségével.
37. Ha az akvizíciókra egymást követő vásárlások útján kerül sor, akkor az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értéke az egyes adásvételi ügyletek időpontjában különböző lehet. Amennyiben egy akvizícióval kapcsolatos valamennyi azonosítható eszközt és kötelezettséget valós értékre hoznak az egymást követő vásárlások időpontjában, akkor a felvásárló korábbi részesedését érintő bármely módosítás átértékelésnek minősül, és ennek megfelelően kerül elszámolásra.
38. Lehetséges, hogy mielőtt megfelelné az akvizíció feltételeinek, egy ügylet egy társult vállalkozásba történt befektetésnek minősül, és az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard előírásainak megfelelően, a tőkemódszer alkalmazásával kerül elszámolásra. Ebben az esetben az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározása, valamint a goodwill vagy a negatív goodwill kimutatása feltételezetten akkortól történik, amikortól a tőkemódszer alkalmazásra kerül. Amennyiben a befektetés előzőleg nem minősült társult vállalkozásba történt befektetésnek, akkor az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értéke az egyes jelentős lépések időpontja szerinti értéken kerül meghatározásra, és a goodwill vagy a negatív goodwill az akvizíció napjától kerül kimutatásra.

### A megvásárolt, azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározása

39. A megszerzett azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározására vonatkozó általános irányelvek a következők:
- a) a piacképes értékpapírokat aktuális piaci értékükön;
  - b) a nem piacképes értékpapírokat becsült értékükön, figyelembe véve az olyan jellemzőket, mint az ár-eredmény arányok, az osztalékhozamok, és a hasonló tulajdonságokkal rendelkező gazdálkodók összehasonlítható értékpapírjainak várható növekedési rátája;
  - c) a követeléseket a járó összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékén, szükség esetén levonva a behajthatatlanság miatti leírásokat és a behajtási költségeket. Nem szükséges viszont a diszkontálás az olyan rövid lejáratú követelések esetében, amelyeknél a névérték és a diszkontált érték különbsége nem jelentős;

- d) készletek:
- i. a késztermékeket és az árukat értékesítési áron, csökkentve a) az elidegenítés költségeinek, és b) a felvásárlónak az értékesítésért járó ésszerű mértékű – a hasonló késztermékek és áruk nyereségén alapuló – nyereségnek az összegével;
  - ii. a folyamatban lévő munkát a késztermékek értékesítési árain, csökkentve a) a befejezés költségeinek, b) az elidegenítés költségeinek, és c) a befejezésért és az értékesítésért járó ésszerű mértékű – a hasonló késztermékek nyereségén alapuló – nyereségnek az összegével; és
  - iii. a nyersanyagokat aktuális pótlási értéken;
- e) a földterületeket és épületeket piaci értékükön;
- f) a gépeket és berendezéseket: piaci érték, amely rendszerint értékbecsléssel kerül meghatározásra. Amennyiben nincs bizonyíték a piaci értékre a gépek és berendezések speciális jellege miatt, vagy azért, mert azok ritkán – legfeljebb egy működő üzem részeként – kerülnek értékesítésre, akkor a gépeket és berendezéseket értékcsökkenéssel csökkentett pótlási értéken értékelik;
- g) az IAS 38 Immateriális javak standard szerint meghatározott immateriális javakat valós értéken:
- i. az IAS 38-ban meghatározott aktív piac alapján; és
  - ii. amennyiben nincs aktív piac, azon az értéken, amennyit a gazdálkodó a rendelkezésre álló legjobb információk alapján, jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében fizetett volna az eszközért (lásd még az IAS 38-at, amely további útmutatást ad az üzleti kombinációk során megszerzett immateriális javak valós értékének meghatározására);
- h) a meghatározott juttatási programok miatti nettó munkavállalói juttatási eszközöket vagy kötelezettségeket a meghatározott juttatási kötelelem jelenértéken csökkentve a program eszközeinek valós értékével. Egy eszköz azonban csak olyan mértékben kerül kimutatásra, amennyiben valószínű, hogy a gazdálkodó rendelkezésére fog állni a juttatási rendszerből történő visszatérítés vagy a jövőbeli hozzájárulások csökkenése formájában;
- i) az adóköveteléseket és -kötelezettségeket a negatív adóalapokból származó adóelőnyök vagy a nettó nyereség vagy veszteség után fizetendő adók összegében, az akvizíció következtében létrejövő egyesített gazdasági egység vagy csoport szemszögéből felmérve. Az adóköveteléseket vagy -kötelezettségeket az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értéken történő újra megállapításának adóhatásait figyelembe véve határozzák meg és azokat nem diszkontálják. Az adókövetelések tartalmazzák a felvásárló azon halasztott adóköveteléseit, amelyek az üzleti kombinációt megelőzően nem voltak kimutatva, de amelyek az üzleti kombináció következtében már megfelelnek az IAS 12 Nyereségadók standardban leírt kimutatási kritériumoknak;
  - j) a szállítókat és a váltókötelezettségeket, a hosszú lejáratú tartozásokat, kötelezettségeket, az időbeli elhatárolásokat és egyéb fizetendő igényeket az adott kötelezettség teljesítésére fizetendő összegeknek az aktuális kamatlábak szerint meghatározott jelenértékén. 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;
  - l) a 31. bekezdésnek megfelelően kimutatott, a felvásárolt tevékenységének megszüntetésével vagy csökkentésével kapcsolatos céltartalékokat az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban meghatározott összegben.

A fenti irányelvek némelyike azzal a feltételezéssel él, hogy a valós érték diszkontálással kerül meghatározásra. Amennyiben az irányelvek nem hivatkoznak a diszkontálásra, a diszkontálás alkalmazására kerül vagy nem kerül alkalmazásra az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékének meghatározásában.

40. Amennyiben az immateriális javak valós értékét nem lehet egy (az IAS 38 Immateriális javak standard által meghatározott) aktív piac alapján meghatározni, az akvizíció időpontjában az immateriális eszközre elszámolt összeg arra az értékre kell korlátozódjon, amely az akvizíció kapcsán nem hoz létre negatív goodwillt, vagy nem növeli a negatív goodwillt (lásd az 59. bekezdést).

#### *Az akvizícióból keletkező goodwill*

#### Megjelenítés és értékelés

41. Az akvizíciós költségnek a megszerzett beazonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek az adásvételi ügylet időpontjában érvényes valós értékéből a felvásárlóra eső részt meghaladó bármely többletét goodwillnek kell nevezni és eszközként kell kimutatni.
42. Az akvizíció során keletkező goodwill a felvásárló által a jövőbeli gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatt kifizetett összeget testesíti meg. A jövőbeli gazdasági hasznok keletkezhetnek a megszerzett azonosítható eszközök szinergiáiból, vagy olyan eszközökből, amelyek elkülönülten nem felelnek meg a pénzügyi kimutatásokban való kimutatás feltételeinek, de amelyekért a felvásárló az akvizíció során hajlandó fizetni.
43. A goodwillt a felhalmozott bármely amortizációval és bármely értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.

#### Amortizáció

44. A goodwillt szisztematikusan kell amortizálni annak hasznos élettartama alatt. Az amortizációs időtartamnak azon időszak legjobb becslését kell tükröznie, amelynek során a jövőbeli gazdasági hasznok várhatóan befolyannak a gazdálkodóhoz. Van egy megcáfolható feltételezés, hogy a goodwill hasznos élettartama nem haladhatja meg az akvizíciótól számított húsz évet.
45. Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan a goodwillből származó gazdasági hasznok várhatóan felhasználásra kerülnek. A lineáris módszert kell alkalmazni, kivéve ha meggyőző bizonyíték van arra, hogy egy másik módszer használata az adott körülmények között megfelelőbb.
46. Az egyes időszakokra számított amortizációt költségként kell elszámolni.
47. Az idő múlásával a goodwill csökken, tükrözve azt a tényt, hogy annak szolgáltatási potenciálja csökken. Egyes esetekben úgy tűnhet, hogy a goodwill az idő múlásával nem csökken. Ez azért van, mert az eredetileg megszerzett gazdasági hasznokra vonatkozó potenciált fokozatosan felváltja a goodwill későbbi növeléséből származó, gazdasági hasznokra vonatkozó potenciál. Más szóval, a vásárolt goodwillt felváltja a saját előállítású goodwill. Az IAS 38 Immateriális javak standard tiltja a saját előállítású goodwillt eszközként történő kimutatását. Ezért helyénvaló, hogy a goodwillt a hasznos élettartamára vonatkozó legjobb becslés alapján szisztematikusan amortizálják.
48. Több tényezőt is figyelembe kell venni a goodwill hasznos élettartamának megbecsléséhez, beleértve:
- a megszerzett tevékenység jellegét és előrelátható élettartamát;
  - annak az ágazatnak a stabilitását és előrelátható élettartamát, amire a goodwill vonatkozik;
  - a hasonló tevékenységek vagy ágazatok goodwilljének tulajdonságaira vonatkozó nyilvános információkat és a hasonló tevékenységekre jellemző életciklusokat;
  - a termékek elavulásának, a kereslet változásainak és egyéb gazdasági tényezőknek a megszerzett tevékenységre gyakorolt hatását;

- e) a legfontosabb személyek és munkavállalói csoportok várható hátralévő szolgálati idejét, és azt, hogy a megszerzett tevékenységet egy másik vezetői csapat hatékonyan tudná-e irányítani;
  - f) a megszerzett tevékenységtől elvárt jövőbeli gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási költség- és finanszírozási szintet, valamint azt, hogy a gazdálkodó képes-e és szándékozik-e ezt a szintet elérni;
  - g) a versenytársak vagy lehetséges versenytársak várható tevékenységét; és
  - h) a megszerzett tevékenység feletti ellenőrzés időszakát, valamint az annak hasznos élettartamát érintő jogi, szabályozási vagy szerződéses feltételeket.
49. Mivel a goodwill többek között a szinergiákból vagy az elkülönülten ki nem mutatott eszközökből származó jövőbeli gazdasági hasznokat testesít meg, hasznos élettartamát nehéz meghatározni. Annak hasznos élettartamára vonatkozó becslések általában a hasznos élettartam hosszabbodásával arányosan egyre kevésbé megbízhatóak. Ebben a standardban az a feltételezés, hogy a goodwill hasznos élettartama általában nem haladja meg a bekerüléstől számított húsz évet.
50. Ritka esetekben létezhet meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy egy goodwill hasznos élettartama húsz évnél hosszabb meghatározott időtartam lesz. Ez akkor fordulhat elő – bár nehéz példát találni rá –, ha a goodwill olyan nyilvánvalóan kötődik egy azonosítható eszközhöz vagy az azonosítható eszközök egy csoportjához, ami miatt ésszerűen várható, hogy az adott azonosítható eszközök vagy eszközcsoportok élettartama alatt hajt hasznot a felvásárló számára. Ezen esetekben megdől a feltételezés, hogy a hasznos élettartam általában nem haladja meg a húsz évet, és a gazdálkodó:
- a) a goodwillt a hasznos élettartamra vonatkozó legjobb becslés alapján amortizálja;
  - b) becslést készít a goodwill megtérülő értékéről legalább évente annak megállapítására, hogy van-e értékvesztés miatti veszteség (lásd az 56. bekezdést); és
  - c) közzéteszi annak okait, hogy miért került megcáfolásra a feltételezés és azon tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) a goodwill hasznos élettartamának meghatározásában (lásd a 88. b) bekezdést).
51. A goodwill hasznos élettartama mindig véges. A bizonytalanság igazolja a goodwill hasznos élettartamának óvatossági alapon történő becslését, de nem igazolja, hogy irreálisan rövid élettartamot becsüljenek meg.
52. Ritkán – szinte sohasem – lesz meggyőző bizonyíték, amely alátámasztaná a lineáristól eltérő egyéb amortizációs módszer alkalmazását a goodwillre, különösen abban az esetben nem, ha az a másik módszer alacsonyabb halmozott amortizációt eredményez, mint a lineáris módszer. Az amortizáció módszerét időszakra időszakra következetesen alkalmazzák, kivéve ha a goodwillből származó gazdasági hasznok felhasználásának ütemében változás következik be.
53. Egy akvizíció elszámolásakor lehetnek olyan körülmények, amelyek között az akvizícióból származó goodwill nem tükrözi azokat a jövőbeli gazdasági hasznokat, amelyek várhatóan befolyanak a gazdálkodóhoz. Például lehetséges, hogy az akvizíció ellenértékéről folytatott tárgyalás óta csökkentek a megszerzett azonosítható eszközökből várható jövőbeli pénzáramlások. Ebben az esetben a gazdálkodó az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard szerint teszteli az eszközt az értékvesztés szempontjából, és ennek megfelelően számolja el az esetleges értékvesztés miatti veszteséget.
54. Az amortizációs időszakot és az amortizációs módszert legalább évente egyszer az üzleti év végén felül kell vizsgálni. Ha a goodwill várható hasznos élettartama jelentősen eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben jelentős módosulás történt a goodwillből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Az ilyen módosításokat az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni, a tárgyidőszaki és jövőbeni időszakokra vonatkozó amortizációs költség helyesbítésével.

## A könyv szerinti érték megtérülése – értékvesztés miatti veszteségek

55. Annak meghatározásához, hogy a goodwill értékvesztett-e, a gazdálkodó az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot alkalmazza. Az IAS 36 előírja, hogyan kell a gazdálkodónak eszközei könyv szerinti értékét felülvizsgálnia, hogyan kell a megtérülő értéket meghatározni, és mikor kell értékvesztés miatti veszteséget elszámolni, vagy visszaírni.
56. Az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardban foglalt előírások követésén túl a gazdálkodónak a bekerüléstől számított húsz évet meghaladó időtartam alatt amortizált goodwillre vonatkozóan legalább minden egyes üzleti év végén meg kell becsülnie a megtérülő értéket, még akkor is, ha nincs arra vonatkozó jelzés, hogy az értékvesztett.
57. Néha nehezen állapítható meg, hogy egy goodwill értékvesztett-e, különösen akkor, ha annak hosszú a hasznos élettartama. Következésképpen, jelen standard minimumként előírja a goodwill megtérülő értékének évenkénti kiszámítását, ha a goodwill hasznos élettartama meghaladja a bekerüléstől számított húsz évet.
58. A goodwill éves értékvesztési tesztjére vonatkozó követelmény akkor alkalmazandó, amikor a goodwill adott időpontban becsült teljes hasznos időtartama meghaladja a bekerüléstől számított húsz évet. Ezért, ha a goodwill hasznos élettartamát a bekerüléskor húsz évnél rövidebbre becsülték, de a hasznos élettartamot a későbbiekben a bekerüléstől számított húsz évet meghaladóan kiterjesztették, a gazdálkodó az 56. bekezdésben előírt értékvesztési tesztelést elvégzi, és a 88 b) bekezdésben előírt közzétételt megadja.

## Az akvizícióból keletkező negatív goodwill

## Kimutatás és értékelés

59. A megszerzett azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékéből a felvásárlóra eső résznek az akvizíció költségét meghaladó bármely többletét az adásvételi ügylet időpontjában negatív goodwillként kell kimutatni.
60. A negatív goodwill jelezheti, hogy az azonosítható eszközöket túlértékelték és az azonosítható kötelezettségeket kihagyták vagy alulértékelték. A negatív goodwill elszámolása előtt fontos meggyőződni arról, hogy nem ez-e a helyzet.
61. Amennyiben a negatív goodwill – a felvásárló akvizíciós tervében az akvizícióhoz azonosított, és megbízhatóan mérhető – várható jövőbeli veszteségekhez és költségekhez kapcsolódik, de az akvizíció időpontjában nem testesít meg azonosítható kötelezettségeket (lásd a 26. bekezdést), akkor a negatív goodwillnek ezt a részét bevételként akkor kell az eredménykimutatásban elszámolni, amikor a jövőbeli veszteségek és költségek elszámolásra kerülnek. Amennyiben ezek az azonosítható jövőbeli veszteségek és költségek nem kerülnek elszámolásra az elvárt időszakban, akkor a negatív goodwillt a 62. bekezdés a) és b) pontjaival összhangban kell kezelni.
62. Amennyiben a negatív goodwill nem olyan azonosítható, várható jövőbeli veszteségekhez és költségekhez kapcsolódik, amelyek az akvizíció napján megbízhatóan mérhetőek, akkor a negatív goodwillt az eredménykimutatásban bevételként a következők szerint kell elszámolni:
  - a) a megszerzett, azonosítható nem monetáris eszközök valós értékét meg nem haladó negatív goodwill összegét szisztematikusan kell bevételként elszámolni a megszerzett, azonosítható, értékcsökkenthető eszközök fennmaradó hasznos élettartamának súlyozott átlaga alatt; és
  - b) a megszerzett, azonosítható, nem monetáris eszközök valós értékét meghaladó negatív goodwillt bevételként azonnal el kell számolni.
63. Amennyiben a negatív goodwill nem – a felvásárló akvizíciós tervében az akvizícióhoz azonosított, és megbízhatóan mérhető – várható jövőbeli veszteségekhez és költségekhez kapcsolódik, akkor a negatív goodwill nyereség, amelyet bevételként akkor számolnak el, amikor a megszerzett, azonosítható, értékcsökkenthető eszközökben megtestesülő jövőbeli gazdasági hasznok felhasználásra kerülnek. Monetáris eszközök esetén a nyereséget azonnal elszámolják bevételként.

## Bemutató

64. A negatív goodwill a beszámolót készítő gazdálkodó eszközeiből történő levonásként kell bemutatni, a mérlegben a goodwilllel azonosan besorolva.

*A jövőbeli eseményektől függő vételi ellenérték módosítása*

65. Ha egy akvizíciós megállapodás a vételi ellenérték egy vagy több jövőbeli eseménytől függő módosításáról rendelkezik, akkor a módosítás összegét – ha a módosítás valószínű, és összege megbízhatóan mérhető – az akvizíció napjától számítva bele kell foglalni az akvizíció költségébe.
66. Az akvizíciós megállapodások lehetővé tehetik a vételi ellenértéknek módosítását egy vagy több jövőbeli esemény fényében. A módosítások függhetnek egy meghatározott eredményszint fenntartásától vagy elérésétől a jövőbeli időszakokban, vagy pedig a vásárlás ellenértékének részeként kibocsátott értékpapírok piaci árfolyamának fenntartásától.
67. Egy akvizíció elsődleges elszámolásakor rendszerint – az információ megbízhatóságának romlása nélkül – megbecsülhető a vételár esetleges módosításának összege, még akkor is, ha van némi bizonytalanság. Amennyiben a jövőbeli események nem következnek be, vagy ha a becslést felül kell vizsgálni, akkor az akvizíciós költséget módosítják, ebből következően érintve értelemszerűen a goodwillt vagy a negatív goodwillt.

*Az akvizíció költségének későbbi változásai*

68. Az akvizíció költségét módosítani kell, ha a vételi ellenérték összegét befolyásoló függő tétel az akvizíció időpontját követően megoldódik, és így az összeg kifizetése valószínű, és az összeg megbízható becslése elkészíthető.
69. Egy akvizíció feltételei előírhatják, hogy a vásárlás ellenértékét módosítani kell, ha a felvásárolt működésének eredményei az akvizíció után egy megállapodás szerinti szintet meghaladnak, vagy attól elmaradnak. Amikor a módosítás később válik valószínűvé, és az összeg megbízható becslése elkészíthető, akkor a felvásárló a pótlólagos ellenértéket az akvizíciós költség módosításaként kezeli, ebből következően érintve értelemszerűen a goodwillt vagy a negatív goodwillt.
70. Bizonyos körülmények között a felvásárlónak utólagos fizetést kell teljesítenie az eladó részére a vételi ellenérték értékében bekövetkező csökkenés kompenzálására. Ez a helyzet akkor, ha a felvásárló garantálta az ellenértékként kibocsátott értékpapírok vagy kötelezvények piaci árát, és később további értékpapírokat vagy kötelezvényeket kell kibocsátania, hogy visszaállítsa az eredetileg meghatározott akvizíciós költséget. Ilyen esetekben nem nő az akvizíció költsége, következésképpen, a goodwillt vagy a negatív goodwillt nem módosítják. Ehelyett, a kibocsátott értékpapírok vagy kötelezvények növekedése az eredeti kibocsátás árszójának csökkentését, vagy az abból adott engedmény növelését jelenti.

*Az azonosítható eszközök és kötelezettségek későbbi azonosítása vagy értékének későbbi változása <sup>(1)</sup>.*

71. Azokat az azonosítható eszközöket és kötelezettségeket, amelyeket megszereztek, de amelyek az akvizíció elsődleges elszámolásakor nem feleltek meg a 26. bekezdésben megadott, az elkülönített kimutatásra vonatkozó kritériumoknak, a későbbiekben kell kimutatni, ha és amikor már megfelelnek ezeknek a kritériumoknak. A megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét akkor kell módosítani, amikor – az akvizíciót követően – olyan további bizonyítékok merülnek fel, amelyek segítséget nyújtanak azoknak az összegeknek a megbecslésére, amelyeket az adott azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez rendeltek az akvizíció elsődleges elszámolásakor. Szükség esetén a goodwillhez vagy a negatív goodwillhez rendelt összeget is módosítani kell olyan mértékig, amennyiben:

- a) a módosítás következtében a goodwill könyv szerinti értéke nem haladja meg az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard szerint meghatározott megtérülő értéket; és

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-22 Üzleti kombinációk – az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása értelmezést.

- b) az ilyen módosítást az akvizíciót követően kezdődő első éves beszámolási időszak végéig elvégzik (kivéve a 31. bekezdés értelmében azonosítható kötelezettség kimutatását, amelyre a 31. bekezdés c) pontja szerinti időhatárok vonatkoznak);

egyébként pedig az azonosítható eszközök és kötelezettségek módosítását bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni.

72. Lehetséges, hogy egy megvásárolt gazdálkodó azonosítható eszközeit és kötelezettségeit az akvizíció időpontjában azért nem mutatták ki, mert nem feleltek meg az azonosítható eszközök és kötelezettségek kimutatási kritériumainak, vagy pedig a felvásárló nem tudott a létezésükről. Hasonlóképpen lehetséges az is, hogy a megszerzett azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez az akvizíció időpontjában rendelt valós értéket módosítani kell, ha olyan további bizonyítékok merülnek fel, amelyek segítséget nyújthatnak az azonosítható eszközöknek és kötelezettségeknek az akvizíció időpontjában érvényes értékének a megbecsléséhez. Ha az akvizíciót követően kezdődő első éves beszámolási időszak (nem értve ide a közbelső időszakokat) vége után mutatnak ki azonosítható eszközöket és kötelezettségeket, vagy módosítják a könyv szerinti értékeket, akkor inkább bevételt vagy ráfordítást számolnak el, mintsem a goodwillt vagy a negatív goodwillt helyesbítik. Ez az időbeli korlátozás – bár a választott időtartam önkényes – megakadályozza, hogy a goodwillt és a negatív goodwillt a végtelenségig újraértékeljék és módosítsák.
73. A 71. bekezdés értelmében a goodwillt (negatív goodwillt) abban az esetben módosítják, ha például az akvizíciót követően kezdődő első éves beszámolási időszak vége előtt merül fel értékvesztés miatti veszteség egy megszerzett, azonosítható eszközön, és az értékvesztés miatti veszteség nem olyan meghatározott eseményekhez vagy megváltozott körülményekhez kapcsolódik, amelyek az akvizíció időpontja után következtek be.
74. Amennyiben a felvásárló – az akvizíciót követően, de az akvizíciót követően kezdődő első éves beszámolási időszak vége előtt – szerez tudomást egy olyan kötelezettség létezéséről, amely már az akvizíció időpontjában létezett, vagy egy olyan értékvesztés miatti veszteség létezéséről, amely nem olyan meghatározott eseményekhez vagy megváltozott körülményekhez kapcsolódik, amelyek az akvizíció időpontja után következtek be, akkor a goodwillt nem növeli az IAS 36 standard szerint meghatározott megtérülő értéke fölé.
75. Amennyiben a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy csökkentésére – a 31. bekezdés szerint – céltartalékok kerültek kimutatásra, akkor ezek kizárólag csak akkor oldhatók fel, ha:
- a) gazdasági hasznok kiáramlása többé már nem valószínű; vagy
- b) a részletes formális terv nem kerül megvalósításra:
- i. olyan módon, ahogy azt a részletes hivatalos terv előírja; vagy
- ii. a részletes hivatalos tervben rögzített határidőn belül.

Ennek a feloldásnak a goodwill vagy a negatív goodwill (és, ha helyénvaló, a kisebbségi részesedés) módosításában kell tükröződnie, úgy, hogy ennek vonatkozásában bevétel vagy ráfordítás ne kerüljön elszámolásra. A goodwill módosított összegét kell annak fennmaradó hasznos élettartama alatt a jövőre nézve amortizálni. A negatív goodwill helyesbített összegét a 62. bekezdés a) és b) pontja szerint kell kezelni.

76. A 31. bekezdés értelmében kimutatott céltartalékok vonatkozásában rendszerint nincs szükség későbbi módosításra, mert a részletes formális tervben azonosítani kell a felmerülő ráfordításokat. Amennyiben a ráfordítások a tervezett időszakban nem merültek fel, vagy ha felmerülésük már nem várható, akkor módosítani kell a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy csökkentésére vonatkozó céltartalékot, a goodwillt vagy a negatív goodwillt (és, ha helyénvaló, a kisebbségi részesedés) összegének ennek megfelelő módosításával együtt. Ha a későbbiekben bármely olyan kötelelem merül fel, amelyet az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard szerint ki kell mutatni, akkor a gazdálkodó egy ennek megfelelő költséget számol el.

## ÉRDEKELTSÉGEK EGYESÍTÉSE

### *Az érdekeltségek egyesítésének elszámolása*

77. Az érdekeltségek egyesítéseit a 78., 79. és 82. bekezdésben leírt érdekeltségek összevonása módszerrel kell elszámolni.



78. Az érdekeltségek összevonása módszer alkalmazásakor az egyesülő gazdálkodóknak az egyesülés beszámolási időszakára és minden közzétett összehasonlító időszakra készült pénzügyi kimutatásainak tételit úgy kell belefoglalni az egyesített gazdálkodók pénzügyi kimutatásaiba, mintha a gazdálkodók már a legkorábbi bemutatott időszak kezdete óta egyesültek volna. Egy gazdálkodó pénzügyi kimutatásai az érdekeltségegyesítést – amelynek a gazdálkodó részese – nem tartalmazhatják, ha az érdekeltségek egyesítése később történik, mint a pénzügyi kimutatásokban szereplő legfrissebb mérleg fordulónapja.
79. A kibocsátott részvénytőkeként elszámolt – minden további pénzeszköz vagy egyéb eszköz formájában lévő ellenértékkel növelt – összeg, valamint a megszerzett részvénytőkére elszámolt összeg között fennálló bármely különbséget a saját tőkével szemben kell elszámolni.
80. Az érdekeltségek egyesítésének az a lényege, hogy nem történt akvizíció, és az üzleti kombinációt megelőzően fennállt kockázatok és hasznok kölcsönös megosztása folytatódik. Az érdekeltségek összevonása módszer használata ezt úgy jeleníti meg, hogy az egyesített gazdálkodókat úgy mutatja be, mintha az elkülönült tevékenységek folytatódának a korábbiak szerint, bár most már közös tulajdonlás és vezetés mellett. Ennek megfelelően, csak minimális változásokat tesznek az egyes pénzügyi kimutatások összevonása során.
81. Mivel az érdekeltségek egyesítése egyetlen egyesített gazdasági egységet eredményez, ez a gazdasági egység egyetlen egységes számviteli politikát alkalmaz. Így az egyesített gazdasági egység az egyesülő gazdálkodók eszközeit, kötelezettségeit és tőkéjét azok meglévő könyv szerinti értékén mutatja ki, amelyet csak az egyesülő gazdálkodók számviteli politikájának egységesítése és ennek a politikának az összes bemutatott időszakra való alkalmazása miatt módosítanak. Új goodwill vagy negatív goodwill kimutatására nem kerül sor. Hasonlóképpen, az egyesülő gazdálkodók közötti – akár az érdekeltségek egyesítése előtt, akár utána történő – ügyletek hatásait az egyesített gazdasági egység pénzügyi kimutatásainak készítésekor kiszűrik.
82. Az érdekeltségek egyesítésével kapcsolatban felmerült ráfordításokat felmerülésük időszakában ráfordításként kell elszámolni.
83. Az érdekeltségek egyesítésével kapcsolatban felmerült ráfordítások tartalmazzák a nyilvántartásbavételi díjakat, a részvényesek tájékoztatásának költségeit, a keresők és a tanácsadók díjait, az üzleti kombináció végrehajtásában érintett alkalmazottak munkájával kapcsolatos béreket és egyéb ráfordításokat. Szintén tartalmazzák az előzőleg különálló tevékenységek összevonása következtében felmerülő esetleges költségeket és veszteségeket is.

## VALAMENNYI ÜZLETI KOMBINÁCIÓ

### *A nyereséget terhelő adók*

84. Egyes országokban egy üzleti kombináció számviteli kezelése eltérhet attól az eljárástól, amelyet nyereségadó-törvényük alapján alkalmaznak. Bármely ebből származó halasztott adókötelezettséget és halasztott adókövetelést az IAS 12 Nyereségadók standard szerint mutatnak ki.
85. Utólag realizálódhat az a megszerzett gazdálkodó elhatárolható negatív adóalapjaiból vagy egyéb halasztott adóköveteléseiből származó lehetséges haszon, amelyet a felvásárló az akvizíció időpontjában nem mutatott ki azonosítható eszközként. Ha ez bekövetkezik, a felvásárló ezt a hasznot bevételként számolja el az IAS 12 Nyereségadók standard szerint. Ezen túlmenően, a felvásárló:
- helyesbíti a goodwill bruttó könyv szerinti értékét és az ehhez kapcsolódó halmozott amortizációt arra az összegre, amelyet akkor számolt volna el, ha az üzleti kombináció időpontjában a halasztott adókövetelést azonosítható eszközként kimutatta volna; és
  - ráfördításként számolja el a goodwill nettó könyv szerinti értékében bekövetkezett csökkenést.

Ez az eljárás azonban nem hoz létre negatív goodwillt, és nem is növeli a negatív goodwill könyv szerinti értékét.

## KÖZZÉTÉTEL

86. Valamennyi üzleti kombináció esetében a következő közzétételeket kell megadni az arra az időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban, amelyben az üzleti kombináció létrejött:
- az egyesülő gazdálkodók nevét és leírását;
  - a kombináció számviteli módszerét;
  - a kombináció effektív időpontját számviteli szempontból; és
  - bármely, az üzleti kombinációból keletkező olyan tevékenységet, amelynek az elidegenítéséről döntött a gazdálkodó.
87. Az akvizíciót jelentő üzleti kombináció esetében a következő kiegészítő közzétételeket kell megadni az arra az időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban, amelyben az akvizíció történt:
- a megszerzett szavazórészek százalékos arányát; és
  - az akvizíció költségét és a fizetett vagy feltételezhetően fizetendő vételi ellenérték leírását.
88. A goodwill kapcsolatban a pénzügyi kimutatásoknak a következőket kell közzétenniük:
- az alkalmazott amortizációs időszak(ka)t;
  - amennyiben a goodwill húsz éven túli időszak alatt kerül amortizálásra, annak okait, hogy miért került megcáfolásra az a feltételezés, hogy a goodwill hasznos élettartama nem haladhatja meg a bekerüléstől számított húsz évet. Az indokok megadásakor a gazdálkodónak le kell írnia az(oka)t a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) a goodwill hasznos élettartamának meghatározásában;
  - ha a goodwill amortizációja nem lineárisan történik, akkor annak alkalmazott alapját, és annak indokát, hogy ez miért megfelelőbb, mint a lineáris amortizáció;
  - az eredménykimutatásnak az(oka)t a tételsorát (tételsorait), amely(ek)ben a goodwill amortizációja szerepel; és
  - a goodwill időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva:
    - a bruttó összeget és a (a felhalmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevont) felhalmozott amortizációt az időszak kezdetén;
    - az időszak során kimutatott bármely további goodwillt;
    - az azonosítható eszközök és kötelezettségek későbbi azonosítása vagy értékének későbbi változásai miatt végrehajtott bármely módosítást;
    - az időszak során bármely amiatt kivezetett goodwillt, hogy azt a tevékenységet egészben vagy részben elidegenítették, amelyre vonatkozott;
    - az időszak alatt elszámolt amortizációt;
    - az időszak alatt az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard szerint elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha voltak);
    - az IAS 36 standard szerint visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket (ha voltak);
    - a könyv szerinti értékben az időszak alatt bekövetkezett egyéb változásokat (ha voltak); és
    - a bruttó összeget és a (a felhalmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevont) felhalmozott amortizációt az időszak végén.

Összehasonlító információk nem szükségesek.

89. Amikor a gazdálkodó bemutatja a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy hús évnél hosszabb időszak alatt amortizált goodwill hasznos élettartamának meghatározásában, a gazdálkodó a 48. bekezdésben felsorolt tényezőket veszi figyelembe.
90. A 88. bekezdés e) pontjának vi. és vii. alpontjában előírt információkon túlmenően, a gazdálkodó az IAS 36 standard szerinti információkat is közzéteszi az értékvesztett goodwillról.
91. A negatív goodwillre vonatkozóan a pénzügyi kimutatásoknak közzé kell tenniük:
- amennyiben a negatív goodwillt a 61. bekezdés szerint kezelik, a várható jövőbeli veszteségek és költségek leírását, összegét és ütemezését;
  - az(oka)t az időszak(oka)t, amelyek alatt a negatív goodwillt bevételként elszámolták;
  - az eredménykimutatásnak az(oka)t a tételsorát (tételsorait), ahol a negatív goodwillt bevételként elszámolták; és
  - a negatív goodwill időszak eleji és végi könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva:
    - a negatív goodwill bruttó összegét és a bevételként már elszámolt negatív goodwill felhalmozott összegét az időszak kezdetén;
    - az időszak során kimutatott bármely további negatív goodwillt;
    - az azonosítható eszközök és kötelezettségek későbbi azonosítása vagy értékének későbbi változásai miatt végrehajtott bármely módosítást;
    - az időszak során bármely amiatt kivezetett negatív goodwillt, hogy azt a tevékenységet egészben vagy részben elidegenítették, amelyre vonatkozott;
    - az időszak folyamán bevételként elszámolt negatív goodwillt, külön bemutatva a negatív goodwillnek azt a részét, amelyet a 61. bekezdés szerint számoltak el bevételként (ha ilyen volt);
    - a könyv szerinti értékben az időszak alatt bekövetkezett egyéb változásokat (ha voltak); és
    - a negatív goodwill bruttó összegét és a bevételként már elszámolt negatív goodwill felhalmozott összegét az időszak végén.

Összehasonlító információk nem szükségesek.

92. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard közzétételi előírásai vonatkoznak a 31. bekezdésben leírt, a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy csökkentésére képzett céltartalék elszámolására. Ezeket a céltartalékokat elkülönült céltartalékcsoportként kell kezelni az IAS 37 szerinti közzététel céljára. Ezen túlmenően, ezeknek a céltartalékoknak az összevont könyv szerinti értékét nyilvánosságra kell hozni minden egyes üzleti kombinációra vonatkozóan.
93. Akvizíció esetén, ha az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értéke vagy a vásárlás ellenértéke csak ideiglenesen állapítható meg annak az időszaknak a végén, amelyben az akvizíció történt, ezt a tényt nyilvánosságra kell hozni és okait meg kell adni. Amennyiben az ilyen ideiglenes valós értékek a későbbiek során módosításra kerülnek, ezeket a módosításokat közzé kell tenni és meg kell magyarázni az adott időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban.
94. Az érdekeltségek egyesítése formájában létrejövő üzleti kombináció esetén a következő további közzétételeket kell megadni az arra az időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban, amelyben az érdekeltségek egyesítése létrejött:
- a kibocsátott részvények leírását és számát, valamint az egyes gazdálkodóknak az érdekeltségek egyesítésének végrehajtása érdekében elcserélt szavazórészvényeinek a százalékos arányát;
  - az egyes gazdálkodók hozzájárulását képező eszközök és kötelezettségek összegeit; és
  - az egyes gazdálkodóknak az egyesítés időpontját megelőzően elért árbevételét, egyéb működési bevételeit, rendkívüli tételeit és nettó nyereségeiket vagy veszteségeiket, amelyeket szerepeltetnek az egyesített gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban.

95. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban közzéteendő általános információkat az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standard tartalmazza.
96. A mérleg fordulónapját követően létrehozott üzleti kombinációkról a 86–94. bekezdésben előírt információt közzé kell tenni. Amennyiben ezen információk közül bármelyik közzététele nem valósítható meg, abban az esetben ezt a tényt kell közzétenni.
97. Azokat az üzleti kombinációkat, amelyekre a mérleg fordulónapja után, de azt megelőzően került sor, hogy az egyik egyesülő gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak közzétételét engedélyezték volna, közzéteszik, ha akkora jelentőséggel bírnak, hogy közzétételük elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak azon képességét, hogy megfelelően értékeljenek és megfelelő döntéseket hozzanak (lásd az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardot).
98. Bizonyos körülmények között lehetséges, hogy az üzleti kombináció hatása lehetővé teszi, hogy az egyesített gazdálkodó pénzügyi kimutatásait a vállalkozás folytatásának feltételezésével készítsék el. Lehetséges, hogy ez az egyik vagy mindkét egyesülő gazdálkodó számára nem lett volna lehetséges. Ez például akkor fordulhat elő, ha egy cash-flow-problémákkal küszködő gazdálkodó olyan gazdálkodóval egyesül, amely hozzá tud jutni pénzeszközökhöz, és ezt a pénzeszközszűkében lévő gazdálkodó felhasználhatja. Amennyiben ez a helyzet, akkor a cash-flow-problémákkal küszködő gazdálkodónak ezt az információt a pénzügyi kimutatásokban releváns közzétennie.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

99. A jelen standard a hatálybalépésekor (vagy alkalmazása megkezdésekor, ha ez a korábbi), a következő táblázatban közöltek szerint alkalmazandó. A táblázatban részletezett eseteken kívüli bármely más esetben a jelen Standardot visszamenőleges hatállyal kell alkalmazni, kivéve ha ez a gyakorlatban nem megvalósítható.
100. A standard hatálybalépésekor (vagy azt megelőzően) történő adaptálásának hatását az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján kell elszámolni, azaz, vagy a legkorábbi bemutatott időszak halmozott eredményének nyitó egyenlegében (IAS 8 javasolt eljárás), vagy a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében (IAS 8 megengedett alternatív eljárás) elszámolt korrekcióként).
101. A jelen standard alapján kibocsátott első éves pénzügyi kimutatásokban a gazdálkodónak közzé kell tennie, hogy a gazdálkodó mely átmeneti rendelkezéseket alkalmazta, amennyiben a jelen standard átmeneti rendelkezései választást engednek meg.

#### Átmeneti rendelkezések – a goodwill és a negatív goodwill újbóli megállapítása

Körülmények	Előírások
1. Akvizíciót jelentő üzleti kombináció, amely az 1995. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakok éves pénzügyi kimutatásaiban szerepelt.	
a) A goodwill (negatív goodwill) a tartalékokkal szemben leírásra került.	<p>A goodwill (negatív goodwill) újbóli megállapítása javasolt, de nem követelmény. Ha a goodwill (negatív goodwill) újból megállapításra kerül:</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>i. akkor minden 1995. január 1. előtti akvizícióra újra meg kell állapítani a goodwillt (negatív goodwillt);</li> <li>ii. a goodwillnek (negatív goodwillnek) tulajdonított összeget az akvizíció napjával kell megállapítani, a jelen standardnak a 41. (59.) bekezdése szerint, és a goodwillt (negatív goodwillt) ennek megfelelően kell kimutatni; valamint</li> <li>iii. meg kell határozni a goodwill halmozott amortizációját (a bevételként elszámolt negatív goodwill halmozott összegét) az akvizíció időpontjától számítva, a jelen standardnak a 44–54. (61–63.) bekezdései szerint, és ennek megfelelően elszámolni.</li> </ul>

- b) A goodwill (negatív goodwill) eredetileg eszközként (halasztott bevételként) került elszámolásra, de nem abban az összegben, amekkora a jelen standardnak a 41. (59.) bekezdése szerint lett volna.
- A goodwill (negatív goodwill) újbóli megállapítása javasolt, de nem követelmény.
- Ha a goodwill (negatív goodwill) újbóli megállapítása megtörténik a fenti 1. a) bekezdésben leírt körülményekre vonatkozó követelményeket kell alkalmazni.
- Ha a goodwill (negatív goodwill) újbóli megállapítása nem történik meg, az úgy ítélandó meg, hogy a goodwillnek (negatív goodwillnek) az akvizíció időpontjában tulajdonított összege helyesen megállapítottnak tekintendő. A goodwill amortizációjára (a negatív goodwill bevételként történő elszámolására) vonatkozólag lásd az alábbi 3. vagy 4. körülménynél leírtakat.
2. Akvizíciót jelentő üzleti kombináció, amely az 1995. január 1-jén vagy azt követően, de még ennek a standardnak a hatálybalépése előtt (vagy alkalmazásának megkezdése előtt, ha ez a korábbi) kezdődő időszakok éves pénzügyi kimutatásaiban szerepel.
- a) Az akvizíció időpontjában az akvizíció költsége meghaladta a felvásárló részese-dését az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékében.
- Ha a goodwill eszközként került kimutatásra, és az akvizíció időpontjában a goodwillnek tulajdonított összeg a jelen standardnak a 41. bekezdése szerint került meghatározásra, akkor lásd az amortizációra az alábbi 3. vagy 4. körülménynél leírt átmeneti rendelkezéseket.
- Egyébként:
- i. meg kell határozni azt az összeget, amelyet az akvizíció időpontjában ennek a standardnak a 41. bekezdése szerint a goodwillnek tulajdonítottak volna, és ennek megfelelően kell a goodwillt kimutatni;
  - ii. meg kell határozni a goodwill vonatkozó halmozott amortizációját, amelyet az (1993-ban módosított) IAS 22 szerint el kellett volna számolni, és azt ennek megfelelően el kell számolni (az (1993-ban módosított) IAS 22 szerinti húszéves időkorlát alkalmazandó); valamint
  - iii. a goodwill bármely fennmaradó könyv szerinti értékét a jelen standard alkalmazásával megállapított hátralévő hasznos élettartamra kell amortizálni (a kezelés az alábbi 4. körülmény szerint).
- b) Az akvizíció időpontjában:
- i. az akvizíció költsége alacsonyabb volt, mint a felvásárló részese-dése az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékében; és
  - ii. a megszerzett azonosítható nem monetáris eszközök valós értéke csökkentésre került olyan mértékben, hogy a többlet eltűnjön (az (1993-ban módosított) IAS 22 szerinti javasolt eljárás).
- A negatív goodwill újbóli megállapítása javasolt, de nem követelmény. Ha a negatív goodwill újból megállapításra kerül:
- i. újból meg kell állapítani a negatív goodwillt az 1995. január 1. utáni valamennyi akvizícióra;
  - ii. meg kell határozni azt az összeget, amelyet az akvizíció időpontjában a jelen standardnak az 59. bekezdése szerint a negatív goodwillnek tulajdonítottak volna, és ennek megfelelően kell a negatív goodwillt kimutatni;
  - iii. meg kell határozni a negatív goodwillnek azt a kapcsolódó halmozott összegét, amelyet bevételként kellett volna elszámolni az (1993-ban módosított) IAS 22 szerint, és azt ennek megfelelően el kell számolni; és
  - iv. a negatív goodwill bármely fennmaradó könyv szerinti értékét bevételként a megszerzett azonosítható, értékcsökkenthető/amortizálható nem monetáris eszközök fennmaradó hasznos élettartamának súlyozott átlaga alatt kell elszámolni (a kezelés az alábbi 4. körülmény szerint).

- Ha a negatív goodwill újbóli megállapítása nem történik meg, a negatív goodwillnek az akvizíció időpontjában tulajdonított összege helyesen megállapítottak tekintendő. A negatív goodwill bevételként történő elszámolására vonatkozólag lásd az alábbi 3. vagy 4. körülménynél leírtakat.
- c) Az akvizíció időpontjában:
- i. az akvizíciós költség kevesebb volt, mint a felvásárló részesedése az azonosítható eszközök és kötelezettségek valós értékében;
  - ii. a megszerzett azonosítható nem monetáris eszközök valós értéke nem került csökkentésre a többlet kiszűrése érdekében (az (1993-ban módosított) IAS 22 szerinti megengedett alternatív eljárás).
- Ha a negatív goodwill kimutatásra került, és az akvizíció időpontjában a negatív goodwillnek tulajdonított összeg a jelen standardnak az 59. bekezdése szerint került megállapításra, akkor a negatív goodwill bevételként történő elszámolására vonatkozó átmeneti rendelkezéseket lásd az alábbi 3. vagy 4. körülménynél. Egyéb esetekben:
- i. meg kell határozni azt az összeget, amelyet az akvizíció időpontjában a jelen standardnak az 59. bekezdése szerint a negatív goodwillnek tulajdonítottak volna, és ennek megfelelően kell a negatív goodwillt kimutatni;
  - ii. meg kell határozni a negatív goodwillnek azt a kapcsolódó halmozott összegét, amelyet bevételként kellett volna elszámolni az (1993-ban módosított) IAS 22 szerint, és azt ennek megfelelően el kell számolni; és
  - iii. a negatív goodwill bármely fennmaradó könyv szerinti értékét bevételként a megszerzett azonosítható, értékcsökkenthető/amortizálható nem monetáris eszközök hátralévő hasznos élettartamának súlyozott átlaga alatt kell elszámolni (a kezelés az alábbi 4. körülmény szerint).
3. A goodwill eszközként kimutatásra került, de korábban nem volt amortizálva, vagy az amortizációt nullának tekintették.
- Újra meg kell állapítani a goodwill (negatív goodwill) könyv szerinti összegét úgy, mintha a goodwill amortizációját (a negatív goodwill bevételként elszámolt összegét) mindig ennek a standardnak a 44–54. (61–63.) bekezdései szerint határozták volna meg.
- A negatív goodwill kezdetben elkülönült tételként került kimutatásra a mérlegben, de később nem került bevételként elszámolásra, vagy a negatív goodwill bevételként elszámolandó összegét nullának tekintették.
4. A goodwill (negatív goodwill) korábban amortizálva volt (bevételként el lett számolva).
- Nem kell újra megállapítani a goodwill (negatív goodwill) könyv szerinti összegét amiatt az esetleges különbözet miatt, amely a korábbi évek halmozott amortizációja (bevételként elszámolt halmozott negatív goodwillje) és a jelen standard alapján számított értéke között fennáll és:
- i. a goodwill bármely könyv szerinti értékét a jelen standard alkalmazásával megállapított hátralévő hasznos élettartamra kell amortizálni (lásd a 44–54. bekezdést); és
  - ii. a negatív goodwill bármely könyv szerinti értékét bevételként a megszerzett azonosítható, értékcsökkenthető/amortizálható nem monetáris eszközök hátralévő hasznos élettartamának súlyozott átlaga alatt kell elszámolni (lásd a 62 a) bekezdést).

(azaz, minden változást a számviteli becslés változásnak az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard szerinti kezelésével azonosan kell kezelni).

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

102. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, a gazdálkodónak:
- közzé kell tennie ezt a tényt; és
  - egyidejűleg adaptálnia kell az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardot, és az IAS 38 Immateriális javak standardot.
103. A jelen standard hatályon kívül helyezi az 1993-ban jóváhagyott IAS 22 Üzleti kombinációk standardot.

**IAS 23 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 1993-BAN)**

**Hitelfelvételi költségek**

Ez a módosított Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által 1984 márciusában jóváhagyott IAS 23 A hitelfelvételi költségek aktiválása standardot, és az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

A SIC Értelmezések közül egy vonatkozik az IAS 23-ra:

- SIC-2: Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	219
Hatókör	219
Fogalmak	219
Hitelfelvételi költségek – javasolt eljárás	220
Megjelenítés	220
Közzététel	220
Hitelfelvételi költségek – megengedett alternatív eljárás	220
Megjelenítés	220
Aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek	220
Minősített eszköz megtérülő értéket meghaladó könyv szerinti értéke	221
Az aktiválás megkezdése	221
Az aktiválás felfüggesztése	222
Az aktiválás befejezése	222

Közzététel	222
Átmeneti rendelkezések	222
Hatálybalépés napja	222

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja a hitelfelvételi költségek számviteli kezelését. Ez a standard általában megköveteli a hitelfelvételi költségek azonnali, költségként történő elszámolását. Mindazonáltal, a standard egy megengedett alternatív eljárás keretében engedélyezi azoknak a hitelfelvételi költségeknek az aktiválását, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók.

## HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a hitelfelvételi költségek elszámolására.
2. Ez a standard hatályon kívül helyezi az 1983-ban jóváhagyott IAS 23 A hitelfelvételi költségek aktiválása standardot.
3. Ez a standard nem foglalkozik a saját tőke tényleges vagy származtatott költségével, ezen belül a kötelezettségnek nem minősülő elsőbbségi részvényekkel.

## FOGALMAK

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

A hitelfelvételi költségek a pénzeszközök kölcsönbe vételével kapcsolatos, a gazdálkodónál felmerült kamat és egyéb költségek.

A minősített eszköz olyan eszköz, amelynek a használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozása szükségszerűen jelentős időt vesz igénybe.

5. A hitelfelvételi költségek lehetnek:
  - a) a bankszámlahitelek és a rövid, illetve hosszú lejáratú hitelfelvelek után felszámított kamat;
  - b) a hitelfelvelekkel kapcsolatos diszkontok vagy felárak amortizációja;
  - c) a hitelfelvételi megállapodással kapcsolatban felmerült járulékos költségek amortizációja;
  - d) az IAS 17 Lízingek standardnak megfelelően megjelenített pénzügyi lízingekkel kapcsolatos finanszírozási költségek; valamint
  - e) a külföldi pénznemben felvett hitelen keletkező árfolyam-különbözetek, amennyiben ezek a kamatköltségek korrekciójának tekinthetők.
6. Minősített eszközök például az olyan készletek, amelyeknek az értékesíthető állapotba hozása jelentős időt vesz igénybe, a termelőüzemek, az elektromos erőművek és a befektetési célú ingatlanok. A többi befektetések és azok a készletek, amelyeket rutinszerűen gyártanak, vagy más módon, nagy mennyiségben, ismétlődően, rövid idő alatt állítanak elő, nem minősített eszközök. Azok az eszközök sem minősített eszközök, amelyek már beszerzésükkor használatra vagy értékesítésre kész állapotban vannak.



## HITELFELVÉTELI KÖLTSÉGEK – JAVASOLT ELJÁRÁS

*Megjelenítés*

7. A hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek.
8. A javasolt eljárás szerint a hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek, tekintet nélkül arra, hogy hogyan kerül a hitel felhasználásra.

*Közzététel*

9. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni a hitelfelvételi költségekre alkalmazott számviteli politikát.

## HITELFELVÉTELI KÖLTSÉGEK – MEGENGEDETT ALTERNATÍV ELJÁRÁS

*Megjelenítés*

10. A hitelfelvételi költségeket ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amelyben felmerültek, kivéve azokat, amelyek a 11. bekezdésnek megfelelően aktiválásra kerülnek.
11. Azokat a hitelfelvételi költségeket, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók, aktiválni kell az adott eszköz bekerülési értékének részeként. Az aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek összegét ennek a standardnak megfelelően kell megállapítani <sup>(1)</sup>.
12. A megengedett alternatív eljárás keretében a közvetlenül egy eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható hitelfelvételi költségeket az adott eszköz bekerülési értékében veszik figyelembe. Az ilyen hitelfelvételi költségek az adott eszköz bekerülési értékének részeként akkor kerülnek aktiválásra, ha valószínűsíthető, hogy a jövőben a gazdálkodó számára gazdasági hasznokat fognak eredményezni, és ha a költségek megbízhatóan mérhetők. Az egyéb hitelfelvételi költségeket ráfordításként számolják el abban az időszakban, amelyben felmerültek.

## Aktiválásra alkalmas hitelfelvételi költségek

13. A közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható hitelfelvételi költségek azok a hitelfelvételi költségek, amelyek elkerülhetők lettek volna, ha a minősített eszközzel kapcsolatos kiadás nem merül fel. Amikor egy gazdálkodó kimondottan azért vesz fel hitelt, hogy egy meghatározott minősített eszközhöz hozzájusson, akkor könnyen azonosíthatók azok a hitelfelvételi költségek, amelyek az adott minősített eszközhöz közvetlenül kapcsolódnak.
14. Előfordulhat azonban, hogy nehéz felismerni a közvetlen kapcsolatot az egyes hitelfelvételek és egy minősített eszköz között, és nehéz azonosítani azokat a hitelfelvételeket, amelyek egyébként elkerülhetők lettek volna. Ilyen nehézség merül fel például akkor, ha egy gazdálkodó finanszírozási tevékenységét központilag koordinálják. Akkor is nehézségek merülnek fel, ha egy csoport különböző kamatozású hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok sorát alkalmazza a hitelfelvételre, majd ezeket a forrásokat különböző alapon kölcsönzi ki a csoport más gazdálkodóinak. Más jellegű bonyodalmak keletkeznek külföldi pénznemben megadott, vagy ahhoz kapcsolódó hitelek igénybevétele esetén, ha a csoport a tevékenységét magas inflációjú gazdaságokban folytatja, és abból, ha a devizaárfolyamok ingadoznak. Mindezek következményeként a közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének tulajdonítható hitelfelvételi költségek összegének megállapítása nehéz, és mérlegelést igényel.
15. Amennyiben egy hitelt kimondottan egy minősített eszköz megszerzése céljából vettek fel, az adott eszközre aktiválható hitelfelvételi költségek összegét az adott hitelfelvétellel kapcsolatban az időszakban felmerült tényleges költségeknek – a felvett hitel ideiglenes befektetéséből nyert – bármely befektetési jövedelemmel való csökkentésével kell meghatározni.

<sup>(1)</sup> Lásd a SIC-2 Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása értelmezést.

16. Egy minősített eszköz finanszírozására kötött finanszírozási megállapodások keretében előfordulhat, hogy egy gazdálkodó azt megelőzően jut hozzá a hitelforrásokhoz, és keletkeznek ezzel kapcsolatban hitelfelvételi költségei, hogy a források egy részét vagy teljes egészét felhasználná a minősített eszköz kiadásaira. Ilyen körülmények között a forrást gyakran ideiglenesen befektetik addig is, amíg fel nem használják a minősített eszköz kiadásaira. Az időszakban aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározása során a felmerült hitelfelvételi költségekből le kell vonni a hitelösszeg befektetéséből nyert bármely jövedelmet.
17. Amennyiben a hitelt általános céllal veszik fel és egy minősített eszköz megszerzésére fordítják, az aktiválható hitelfelvételi költségek összegét az adott eszközzel kapcsolatos kiadásokra alkalmazott aktiválási rátával kell megállapítani. Az aktiválási rátának a gazdálkodó azon hiteleihez kapcsolódó hitelfelvételi költségeknek a súlyozott átlagának kell lennie, amelyek az időszakban fennálltak, és amelyek nem kimondottan egy minősített eszköz megszerzése céljából felvett hitelek. Az időszakban aktivált hitelfelvételi költségek összege nem haladhatja meg az adott időszakban felmerült hitelfelvételi költségek összegét.
18. Bizonyos körülmények között helyénvaló, hogy a hitelfelvételi költségek súlyozott átlagának kiszámításakor figyelembe vegyék mind az anyavállalatnak, mind pedig leányvállalatainak minden hitelfelvételi költségét; más körülmények között viszont az a helyénvaló, hogy minden egyes leányvállalat a saját hiteleire vetített hitelfelvételi költségek súlyozott átlagát alkalmazza.

#### A minősített eszköz megtérülő értéket meghaladó könyv szerinti értéke

19. Amennyiben a minősített eszköz könyv szerinti értéke vagy várható összes bekerülési értéke meghaladja a megtérülő értéket vagy a nettó realizálható értéket, akkor a könyv szerinti értéket a többi Nemzetközi Számviteli Standard előírásainak megfelelően lecsökkentik vagy leírják. Bizonyos körülmények között a csökkentés vagy a leírás összegét ugyanazoknak a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelően visszaírják.

#### Az aktiválás megkezdése

20. A hitelfelvételi költségek egy minősíthető eszköz bekerülési értékének részévé történő aktiválását akkor kell megkezdni, amikor:
  - a) az eszközzel kapcsolatos kiadások felmerülnek;
  - b) hitelfelvételi költségek merülnek fel; és
  - c) az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek már folyamatban vannak.
21. A minősített eszközre fordított kiadások csak azokat a kiadásokat tartalmazzák, amelyek pénzeszközök kifizetését, más eszközök átadását vagy kamatozó kötelezettségek keletkezését eredményezték. A kiadásokat csökkentik az eszközzel összefüggésben kapott részfizetések és támogatások (lásd az IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standardot). Az eszköz átlagos könyv szerinti értéke egy időszakban, az előzőleg aktivált hitelfelvételi költségeket is beleértve, rendszerint jó közelítése azoknak a kiadásoknak, amelyekre az aktiválási ráta az adott időszakban alkalmazásra kerül.
22. Az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek az eszköz fizikai megépítésénél többre terjednek ki. Ide tartozik a fizikai megépítés megkezdését megelőzően végzett műszaki és adminisztratív munka, például az engedélyeknek a fizikai megépítés megkezdését megelőző megszerzésével kapcsolatos tevékenységek. Mindazonáltal az ilyen tevékenységekbe nem tartozik bele egy eszköz birtoklása, ha nem történik sem termelés, sem olyan fejlemény, amely megváltoztatná az eszköz állapotát. Például, ha a terület fejlesztése van folyamatban, az abban az időszakban felmerült hitelfelvételi költségeket lehet aktiválni, amelyben a fejlesztési munkákat végzik. Ugyanakkor azok a hitelfelvételi költségek, amelyek azalatt merültek fel, amíg az építési célra beszerzett területen nem végeztek semmilyen ezzel kapcsolatos fejlesztési munkát, nem felelnek meg az aktiválás feltételeinek.

#### Az aktiválás felfüggesztése

23. A hitelfelvételi költségek aktiválását azokra a hosszabb időszakokra, amelyekben az aktív fejlesztés szünetel, fel kell függeszteni.
24. Hitelfelvételi költségek felmerülhetnek egy olyan hosszabb időszakban, amikor az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükséges tevékenységek szünetelnek. Az ilyen költségek a részlegesen elkészült eszközök tartásának költségei, és nem felelnek meg az aktiválás feltételeinek. Mindazonáltal, a hitelfelvételi költségek aktiválását rendszerint nem függesztik fel egy olyan időszakban, amikor jelentős műszaki és adminisztrációs munka folyik. A hitelfelvételi költségek aktiválását akkor sem függesztik fel, ha az ideiglenes késleltetés az eszköz használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozási folyamatának szükséges része. Például, az aktiválás tovább folyik a készletek éréséhez szükséges hosszabb időszakban, vagy abban a hosszabb időszakban, amikor a magas vízállás késlelteti egy híd megépítését, amennyiben a magas vízállás megszakított az érintett földrajzi területen az építkezés időszakában.

#### Az aktiválás befejezése

25. A hitelfelvételi költségek aktiválását be kell fejezni, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az eszköz tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.
26. Egy eszköz rendszerint akkor van a tervezett használatra vagy értékesítésre kész állapotban, amikor a fizikai megépítés befejeződött, bár az adminisztrációs rutinmunkák még tovább folytatódhatnak. Amennyiben már csak kisebb módosítások vannak hátra, mint például az eszköz díszítése a vevő vagy a felhasználó kívánsága szerint, ez azt jelzi, hogy a tevékenységek lényegében befejeződtek.
27. Amennyiben egy minősített eszköz megépítése részenként történik és minden egyes rész magában is használható, miközben más részek megépítése még folytatódik, akkor a hitelfelvételi költségek aktiválását akkor kell befejezni, amikor lényegileg befejeződnek mindazok a tevékenységek, amelyek az adott rész használatra vagy értékesítésre kész állapotba hozásához szükségesek.
28. Egy több épületből álló üzleti park, amelyben minden épület külön használható, példa lehet egy olyan minősített eszközre, amelynek minden egyes része külön használható, miközben az építkezés más részekben folytatódik. Olyan minősített eszközre, amelynek teljesen el kell készülnie, mielőtt valamelyik része is használható lenne, példaként említhető egy ipari üzem, ahol ugyanazon a telephelyen, az üzem különböző részeiben, egymás után végeznek munkafolyamatokat, például egy acélgyár.

#### KÖZZÉTÉTEL

29. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni:
  - a) a hitelfelvételi költségekre alkalmazott számviteli politikát;
  - b) a beszámolási időszakban aktivált hitelfelvételi költségek összegét; és
  - c) az aktiválható hitelfelvételi költségek összegének meghatározására alkalmazott aktiválási rátát.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

30. Amennyiben ennek a standardnak az adaptálása változást jelent egy gazdálkodó számviteli politikájában, a gazdálkodó számára javasolt, hogy módosítsa pénzügyi kimutatásait az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak megfelelően. Másik lehetőségként a megengedett alternatív eljárást követő gazdálkodóknak csak az ennek a standardnak a hatálybalépése után felmerült azon hitelfelvételi költségeket kell aktiválniuk, amelyek megfelelnek az aktiválási követelményeknek.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

31. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1995. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 24 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)****Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek**

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1984 márciusában jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

**TARTALOMJEGYZÉK**

	Bekezdések
Hatókör	223
Fogalmak	224
A kapcsolt felek kérdése	225
Közzététel	226
Hatálybalépés napja	227

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

**HATÓKÖR**

1. A jelen standardot kell alkalmazni a kapcsolt felekre és azokra az ügyletekre, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó és kapcsolt felei között jöttek létre. Ennek a standardnak a követelményeit valamennyi beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaira alkalmazni kell.
2. A jelen standard csak azokra a kapcsolt felek között létrejött kapcsolatokra vonatkozik, amelyeket a 6. bekezdéssel módosított 3. bekezdés mutat be.
3. A jelen standard csak azokkal a kapcsolt felek között létrejött kapcsolatokkal foglalkozik, amelyeket az alábbi a)–e) pontok mutatnak be:
  - a) olyan gazdálkodók, amelyek közvetlenül vagy közvetve, egy vagy több közvetítőn keresztül ellenőrzik a beszámolót készítő gazdálkodót, a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrzése alatt állnak, vagy közös ellenőrzés alatt állnak a beszámolót készítő gazdálkodóval (ide tartoznak a holdingtársaságok, a leányvállalatok és a társvállalkozások);
  - b) társult vállalkozások (lásd az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot);
  - c) olyan magánszemélyek, akik közvetlenül vagy közvetett módon olyan érdekeltséggel rendelkeznek a beszámolót készítő gazdálkodó szavazataiban, amely jelentős befolyást biztosít a számukra a gazdálkodó felett, és ezen magánszemélyek közeli családtagjai<sup>(1)</sup>;
  - d) a gazdálkodó legfontosabb vezetői, vagyis azok a személyek, akik jogosultságokkal rendelkeznek és felelősséget viselnek a beszámolót készítő gazdálkodó tevékenységeire vonatkozó tervezésben, irányításban és ellenőrzésben, ide számítva a társaságok igazgatóit és tisztségviselőit, valamint ezen magánszemélyek közeli családtagjait; és

<sup>(1)</sup> Egy magánszemély közeli családtagjai azok, akik vélhetően befolyásolják ezt a magánszemélyt, vagy akiket ez a magánszemély befolyásol a gazdálkodóval folytatott ügyleteikben.

- e) azok a gazdálkodók, amelyeknek szavazati jogaiban a fenti c) vagy d) pontokban leírt bármely magánszemély közvetlenül vagy közvetett módon jelentős érdekeltségekkel rendelkezik, vagy amely gazdálkodókra ezek a magánszemélyek jelentős befolyást képesek gyakorolni. Ide tartoznak a beszámolót készítő gazdálkodók igazgatóinak vagy jelentősebb részvényeseinek a tulajdonában lévő gazdálkodók, valamint azok a gazdálkodók, amelyeknek legfontosabb vezetői között van a beszámolót készítő gazdálkodóéval azonos magánszemély.

A lehetséges kapcsolt felekkel való kapcsolatok mérlegelése során a kapcsolat tartalmára, és nem egyszerűen a jogi formára kell figyelmet fordítani.

4. Nem szükségesek az ügyletekre vonatkozó közzétételek:
  - a) a csoporton belüli ügyletekre vonatkozóan a konszolidált pénzügyi kimutatásokban;
  - b) az anyavállalat pénzügyi kimutatásaiban, ha azokat a konszolidált pénzügyi kimutatásokkal együtt bocsátják rendelkezésre vagy hozzák nyilvánosságra;
  - c) a 100 %-ban birtokolt leányvállalat pénzügyi kimutatásaiban, amennyiben az anyavállalat azonos országban van bejegyezve, és konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít az említett országban; és
  - d) az államilag ellenőrzött gazdálkodók pénzügyi kimutatásaiban a más államilag ellenőrzött gazdálkodókkal lefolytatott ügyletekre vonatkozóan.

## FOGALMAK

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

Kapcsolt fél – a feleket akkor tekintik kapcsoltnak, ha az egyik fél képes ellenőrizni a másik felet vagy képes jelentős befolyást gyakorolni a másik fél felett, annak pénzügyi és működési döntései meghozatalában.

Kapcsolt felek közötti ügyletek – erőforrásoknak vagy kötelemeknek az átadása kapcsolt felek között, tekintet nélkül arra, hogy felszámítanak-e árat.

Ellenőrzés – egy gazdálkodó szavazati jogai több mint felének a közvetlen, vagy leányvállalatokon keresztül közvetett tulajdonlása, vagy a szavazati jogok jelentős részének tulajdonlása és valamely törvény vagy megállapodás alapján képesség a gazdálkodó vezetése által követett pénzügyi és működési politikák irányítására.

Jelentős befolyás (ezen standard céljaira) – egy gazdálkodó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel, de nem ezen politikák ellenőrzése. Jelentős befolyást többféle módon is lehet gyakorolni, általában az igazgatóságban való képviselet útján, de például a politikákra vonatkozó döntési folyamatban való részvétellel, jelentős csoporton belüli ügyletekkel, a vezetés átfedéseivel, vagy a technikai információktól való függéssel. Jelentős befolyást lehet szerezni részvények birtoklásán, törvényeken vagy megállapodásokon keresztül. Részvények birtoklása esetében a jelentős befolyást az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardban megadott definícióval összhangban kell megítélni.

6. Ezen standard összefüggésében a következők nem minősülnek kapcsolt feleknek:
  - a) két társaság egyszerűen azért, mert van közös igazgatójuk, a fenti 3 d) és e) bekezdés ellenére sem (viszont mérlegelni kell annak a lehetőségét, és fel kell mérni annak a valószínűségét, hogy az igazgató képes-e befolyást gyakorolni mindkét társaságnak a közös ügyeket érintő politikájára);

b) i. a hitelezők;

ii. a szakszervezetek;

iii. a közműszolgáltatók;

iv. a kormányhivatalok és a kormányzati szervek;

a gazdálkodóval folytatott megszokott tevékenységeik során, pusztán annak alapján, hogy végzik ezeket a tevékenységeket (annak ellenére, hogy körülhatárolhatják a gazdálkodó cselekvési szabadságát, vagy részt vehetnek döntéshozatali folyamatában); és

c) egy egyszerű vevő, szállító, franchise-birtokos, disztribútor vagy általános ügynök, amelyekkel a gazdálkodó jelentős mértékű üzleti ügyleteket folytat, pusztán az ilyen módon létrejövő gazdasági függő viszony alapján.

#### A KAPCSOLT FELEK KÉRDÉSE

7. A kapcsolt felek közötti kapcsolatok a kereskedelem és az üzleti tevékenységek megszokott jellegzetességei. Például a gazdálkodók gyakran végzik tevékenységeik különálló részeit leányvállalatokon vagy társult vállalkozásokon keresztül, és gyakran szereznek olyan érdekeltségeket más gazdálkodókban – befektetési célokból, vagy kereskedési okok miatt –, amelyek olyan jelentős arányúak, hogy a befektető társaság irányíthatja vagy jelentősen befolyásolhatja azon társaság pénzügyi és működési döntéseit, amely társaságba befektetett.
8. A kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatok hatást gyakorolhatnak a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi helyzetére és működési eredményeire. A kapcsolt felek olyan ügyleteket köthetnek, amelyeket nem kapcsolt felek nem kötnének meg. Ezenkívül lehet, hogy a kapcsolt felek közötti ügyleteket nem ugyanazon összegekben kötik, mint a nem kapcsolt felek közötti ügyleteket.
9. A gazdálkodó működési eredményeire és pénzügyi pozíciójára akkor is hatást gyakorolhat egy kapcsolt féllel fenntartott kapcsolat, ha a kapcsolt féllel nem is kerül sor ügyletekre. Önmagában a kapcsolat létezése elégséges lehet ahhoz, hogy hatást gyakoroljon a beszámolót készítő gazdálkodó más felekkel lefolytatott ügyleteire. Például lehetséges, hogy egy leányvállalat megszünteti kapcsolatait egy kereskedelmi partnerrel, miután az anyavállalat megszerez egy másik leányvállalatot, amely ugyanazzal a tevékenységgel foglalkozik, mint a korábbi partner. Vagy az is lehetséges, hogy egy adott fél azért tartózkodik valamilyen tevékenységtől, mert egy másik fél jelentős befolyással rendelkezik fölötte, például az anyavállalat utasíthatja leányvállalatát arra, hogy ne foglalkozzon kutatási és fejlesztési tevékenységekkel.
10. Mivel a vezetésnek jellemzően nehézségeket okoz a befolyás hatásainak megállapítása, ha az nem vezet ügyletekhez, ezért ez a standard nem követeli meg az ilyen jellegű hatások közzétételét.
11. Az erőforrások átruházásának számviteli megjelenítése általában a felek által elfogadott árra épül. A nem kapcsolt felek között az ár általában egy méltányos piaci ár. A kapcsolt felek ármeghatározási folyamata bizonyos rugalmassággal bír, amely nincs meg a nem kapcsolt felek közötti ügyletekben.
12. Többféle módszert alkalmaznak a kapcsolt felek közötti ügyletek árazására.
13. A kapcsolt felek közötti ügylet során alkalmazott ár megállapításának egyik módja az összehasonlítható nem ellenőrzött ár módszere, amelynek során az árat a gazdaságilag hasonló piacokon, az eladótól független vevőnek értékesített hasonló áruk árára történő hivatkozással határozzák meg. Ezt a módszert gyakran használják olyan esetekben, amikor a kapcsolt felek közötti ügyletek során értékesített áruk vagy nyújtott szolgáltatások és az ügylet feltételei hasonlóak a normál kereskedelmi ügyletekhez. Ezt a módszert a finanszírozás költségeinek megállapítása során is gyakran alkalmazzák.

14. Ha az árukat a kapcsolt felek átadják egymásnak, mielőtt értékesítenék azokat egy független fél számára, gyakran használják a viszonteladói árazási módszert. Ez a módszer a viszonteladó felé alkalmazandó transzferár meghatározásához a viszonteladói árat csökkenti egy bizonyos árréssel, amely egy olyan összeget képvisel, amelyből a viszonteladó fedezné a költségeit, és amelyből megfelelő nyereséget érne el. Jelentkeznek bizonyos megítélésből fakadó problémák a viszonteladó folyamathoz való hozzájárulásának megfelelő kompenzáció meghatározásában. Ezt a módszert egyéb erőforrások, például jogok és szolgáltatások átruházása során is alkalmazzák.
15. Egy további megközelítési mód a költségalapú módszer, amelynek célja a szállító költségéhez egy megfelelő árrés hozzáadása. Nehézségek adódhatnak mind a hozzárendelhető költségek, mind az árrés elemeinek meghatározása során. Azok között a támpontok között, amelyek segíthetnek a transzferárak meghatározásában, szerepelnek a hasonló iparágak forgalma vagy a lekötött tőkéje után jelentkező összehasonlítható hozamok.
16. Előfordulhat, hogy a kapcsolt felekkel lebonyolított ügyletek során alkalmazott árakat nem a fenti 13–15. bekezdésben leírt valamelyik módszer alapján határozzák meg. Néha nem számítanak fel árat, mint például a vezetési szolgáltatások nyújtása során, vagy egy kintlévőségnek az ellenszolgáltatás nélkül történő meghosszabbítása esetén.
17. Időnként nem kerülne sor az ügyletre, ha a kapcsolat nem létezne. Például lehetséges, hogy egy társaság, amely termékeinek jelentős részét az anyavállalatnak adja el bekerülési értéken, nem is találna másik vevőt, ha az anyavállalat nem vásárolná meg az árukat.

#### KÖZZÉTÉTEL

18. Sok országban a törvények megkövetelik, hogy a pénzügyi kimutatásokban tegyék közzé a bizonyos kategóriájú kapcsolt felekre vonatkozó információkat. Elsősorban a gazdálkodók igazgatóival folytatott ügyletekre összpontosítanak, különös tekintettel a javadalmazásukra és az általuk felvett hitelekre, a gazdálkodóval fenntartott kapcsolataik bizalmi jellege miatt; valamint a csoporton belüli és a társult vállalkozásokkal, valamint az igazgatókkal lefolytatott jelentősebb csoporton belüli ügyletek, ezekben lévő befektetések és ezekkel szemben fennálló egyenlegek közzétételére. Az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standard, valamint az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard megköveteli a fontosabb leányvállalatok és társult vállalkozások felsorolásának közzétételét. Az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard megköveteli a rendkívüli tételek, valamint a szokásos tevékenységekből származó nyereségen vagy veszteségen belüli olyan bevételi és ráfordítási tételek közzétételét, amelyek nagysága, jellege vagy gyakorisága olyan, hogy azok közzététele a gazdálkodónak az adott időszakra vonatkozó teljesítményének megértéséhez szükséges.
19. A következőkben felsoroltak példák azokra a helyzetekre, amikor a kapcsolt felekkel lefolytatott ügyletek közzétételt eredményeznek a beszámolót készítő gazdálkodónál abban az időszakban, amelyet érintenek:
  - (kész- vagy befejezetlen) termékek vásárlása vagy értékesítése,
  - ingatlanok és más eszközök vásárlása vagy értékesítése,
  - szolgáltatások nyújtása vagy igénybevétele,
  - ügynöki megállapodások,
  - lízingmegállapodások,
  - kutatási és fejlesztési eredmények átadása,
  - licencmegállapodások,
  - finanszírozás (ide számítva a készpénzben vagy természetben nyújtott kölcsönöket vagy sajáttőke-hozzájárulásokat),
  - garanciák és biztosítékok, és
  - menedzsmentszerződések.

20. A kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatokat, ha az ellenőrzés fennáll, közzé kell tenni függetlenül attól, hogy sor került-e ügyletekre a kapcsolt felek között, vagy sem.
21. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások olvasói képet alkothassanak maguknak a beszámolót készítő gazdálkodó kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatainak hatásairól, helyénvaló a kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatok közzététele, ha az ellenőrzés fennáll, függetlenül attól, hogy sor került-e ügyletekre a kapcsolt felek között, vagy sem.
22. Ha sor került ügyletekre a kapcsolt felek között, akkor a beszámolót készítő gazdálkodónak közzé kell tennie a kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatok jellegét, valamint az ügyletek típusait és az ügyletek azon elemeit, amelyek szükségesek a pénzügyi kimutatások megértéséhez.
23. Az ügyletek azon elemei, amelyek szükségesek a pénzügyi kimutatások megértéséhez, általában a következők:
- a) az ügylet volumenének jelzése, vagy összegszerűen, vagy pedig egy megfelelő arányként;
  - b) a kinnlévőségek tételeinek összege vagy megfelelő aránya; és
  - c) az árazási politikák.
24. A hasonló jellegű tételeket összevontan lehet közzétenni, kivéve ha az elkülönült közzététel szükséges a kapcsolt felekkel lefolytatott ügyleteknek a beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaira gyakorolt hatásának a megértéséhez.
25. A konszolidált pénzügyi kimutatásokban nem szükséges közzétenni a csoport tagjai közötti ügyleteket, mert a konszolidált pénzügyi kimutatások az anyavállalatra és a leányvállalatokra, mint egyetlen beszámolót készítő gazdálkodóra vonatkozóan mutatják be az információkat. A tőkemódszerrel elszámolt társult vállalkozásokkal lefolytatott ügyleteket nem szűrik ki, ezért ezeket elkülönülten közzé kell tenni kapcsolt felekkel lefolytatott ügyletekként.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

26. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1986. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

### IAS 26 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)

#### Nyugdíjazási juttatási programokkal kapcsolatos elszámolások és beszámolás

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1986 júniusában elfogadott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

#### TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	228
Fogalmak	229
Meghatározott hozzájárulási programok	229



Meghatározott juttatási programok	230
Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke	231
Az aktuáriusi értékelések gyakorisága	232
A beszámoló tartalma	232
Minden program	233
A program eszközeinek értékelése	233
Közzététel	233
Hatálybalépés napja	234

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

#### HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni a nyugdíjazási juttatási programok beszámolóiban, ha ilyen beszámolókat készítenek.
2. A nyugdíjazási juttatási programok időnként különféle más elnevezéseket alkalmaznak, pl. „nyugdíjpénztárak”, „nyugellátási pénztárak” vagy „nyugdíjbiztosítási pénztárak”. A jelen standard a nyugdíjazási juttatási programot a résztvevők munkáltatóitól elkülönült beszámolót készítő szervezetnek tekinti. Minden egyéb nemzetközi számviteli standard vonatkozik a nyugdíjazási juttatási programok beszámolóira, amennyiben a jelen standard nem írja felül azokat.
3. A jelen standard a program által az összes résztvevőnek, mint csoportnak készített elszámolással és beszámolóval foglalkozik. Nem foglalkozik az egyes résztvevőknek a nyugdíjazási juttatási jogaikról adott beszámolókkal.
4. Az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard foglalkozik a nyugdíjazási juttatások költségének a programokkal rendelkező munkáltatók pénzügyi kimutatásaiban történő meghatározásával. Ily módon a jelen standard kiegészíti az IAS 19-et.
5. A nyugdíjazási juttatási programok lehetnek meghatározott hozzájárulási programok vagy meghatározott juttatási programok. Közülük soknál szükség van elkülönült alapok létrehozására – amelyek vagy rendelkeznek külön jogi személyiséggel, vagy nem, valamint vagy rendelkeznek vagyongazdálkodóval, vagy nem –, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a nyugdíjazási juttatásokat kifizetik. A jelen standard alkalmazandó függetlenül attól, hogy létrehoznak-e ilyen alapot és függetlenül attól, hogy vannak-e vagyongazdálkodók.
6. Azokra a nyugdíjazási juttatási programokra, amelyek biztosítótársaságoknál befektetett eszközökkel rendelkeznek, ugyanazok az elszámolási és alapképzési követelmények vonatkoznak, mint a magánbefektetői konstrukciók esetében. Ennek megfelelően ezek a jelen standard hatókörébe tartoznak, kivéve ha a biztosítótársasággal megkötött szerződés egy bizonyos konkrét résztvevő vagy résztvevők egy csoportjának nevére szól, és a nyugdíjazási juttatási kötelezettség kizárólag a biztosítótársaság feladata.
7. A jelen standard nem foglalkozik a munkavállalói juttatások egyéb formáival, amilyenek a munkaviszony megszűnéséhez kapcsolódó kártalanítások, a halasztott kifizetésű térítések, a hosszú szolgálati idő alapján biztosított jutalomszabadság, a speciális, a korengedményes nyugdíjazással vagy a munkaerő-leépítéssel kapcsolatos programok, az egészségügyi és jóléti programok vagy a jutalmazási programok. Az állami társadalombiztosítási jellegű konstrukciók szintén nem tartoznak a jelen standard hatókörébe.

## FOGALMAK

8. A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:
- A nyugdíjazási juttatási programok olyan megállapodások, amelyek alapján a gazdálkodó munkavállalóit munkájuk megszűnésekor vagy azt követően (éves jövedelem vagy egyösszegű kifizetés formájában) juttatásban részesíti, ha ezek a juttatások, vagy a munkáltató ezekhez való hozzájárulásai egy okirat rendelkezéseiből, vagy a gazdálkodó gyakorlatából a nyugdíjazás előtt meghatározhatók vagy megbecsülhetők.
- A meghatározott hozzájárulási programok olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket az alapba befizetett hozzájárulások és a rajtuk elért hozamok határozzák meg.
- A meghatározott juttatási programok olyan nyugdíjazási juttatási programok, amelyek alapján a nyugdíjazási juttatásként kifizetendő összegeket egy képlet alkalmazásával határozzák meg, amely rendszerint a munkavállalók keresetén és/vagy munkaviszonyban eltöltött évein alapul.
- Az alapképzés eszközök átadása egy – a munkáltatótól elkülönült – szervezetnek (az alapnak), a nyugdíjazási juttatások kifizetésére vonatkozó jövőbeni kötelezettségek teljesítése érdekében.
- A jelen standard céljára az alábbi kifejezések is használatban vannak:
- A résztvevők egy nyugdíjazási juttatási program tagjai és azok, akik a programból juttatásokra jogosultak.
- A juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök egy program eszközei, csökkentve az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékén kívüli kötelezettségekkel.
- Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke egy nyugdíj juttatási programnak a jelenlegi és a korábbi munkavállalók részére a letöltött szolgálat után járó várható kifizetéseinek a jelenértéke.
- A megszolgált juttatások olyan juttatások, amelyeknek – egy nyugdíjazási juttatási program feltételei alapján – nem feltétele a folytatódó munkaviszony.
9. Néhány nyugdíjazási juttatási programnak a munkáltatókon kívül más szponzorai is vannak; a jelen standard az ilyen alapok beszámolóira is vonatkozik.
10. A legtöbb nyugdíjazási juttatási program formális megállapodásokon alapul. Néhány program nem formális jellegű, de a munkáltatók kialakult gyakorlata eredményeként bizonyos fokig kötelemmé vált. Míg néhány program lehetővé teszi a munkáltatók számára, hogy a programmal kapcsolatos kötelemeiket korlátozzák, egy munkáltató számára általában nehéz a program megszüntetése, ha a munkavállalókat meg akarja tartani. Ugyanazok az elszámolási és beszámolási alapelvek vonatkoznak a nem formális programra, mint a formális programra.
11. Sok nyugdíjazási juttatási program rendelkezik külön alapok létrehozásáról, amelyekbe a hozzájárulásokat teljesítik, és amelyekből a juttatásokat kifizetik. Az ilyen alapokat olyan felek kezelhetik, akik önállóan kezelik a program eszközeit. Ezeket a feleket néhány országban vagyongazdálkodónak hívják. A vagyongazdálkodó fogalmát a jelen standard az ilyen felekre attól függetlenül alkalmazza, hogy ilyen megállapodás létrejött-e.
12. A nyugdíjazási juttatási programok rendszerint vagy meghatározott hozzájárulási programok, vagy meghatározott juttatási programok elnevezéssel szerepelnek, amelyek mindegyike saját megkülönböztető jegyekkel rendelkezik. Alkalomadtán léteznek olyan alapok is, amelyek mindkettő jellemzőivel rendelkeznek. Az ilyen vegyes programok a jelen standard alkalmazásában meghatározott juttatási programnak tekintendők.

## MEGHATÁROZOTT HOZZÁJÁRULÁSI PROGRAMOK

13. A meghatározott hozzájárulási programok beszámolójának tartalmaznia kell egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről, és az alapképzési politika bemutatását.

14. A meghatározott hozzájárulási program keretében a résztvevő jövőbeni juttatásainak összegét a munkáltató, a résztvevő vagy mindkettő által befizetett hozzájárulások, valamint a program működésének eredményessége és befektetési hozamai határozzák meg. A munkáltató kötelemét rendszerint a programba befizetett hozzájárulásokkal teljesíti. Normál esetben nincs szükség aktuáriusi tanácsadásra, bár az ilyen tanácsadást néha annak felbecsülésére használják fel, hogy milyen juttatások érhetőek el a jelenlegi hozzájárulások, valamint a változó jövőbeni hozzájárulások és befektetési hozamok alapján.
15. A résztvevők azért érdekeltek a program tevékenységeiben, mivel azok közvetlenül befolyásolják jövőbeni juttatásaik szintjét. A résztvevők tudni szeretnék, hogy a hozzájárulások beérkeztek-e, és megfelelő ellenőrzést gyakoroltak-e a kedvezményezettek jogainak védelmére. A munkáltató a program eredményes és tisztességes működésében érdekelt.
16. A meghatározott hozzájárulási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a programról és befektetéseinek teljesítményéről. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy beszámolót készítenek a következő tartalommal:
  - a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;
  - b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások; és
  - c) a befektetési politikák ismertetése.

#### MEGHATÁROZOTT JUTTATÁSI PROGRAMOK

17. A meghatározott juttatási program beszámolójának a következőket kell tartalmaznia:
  - a) egy olyan kimutatást, amely feltünteti:
    - i. a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket;
    - ii. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; és
    - iii. az ebből adódó többletet vagy hiányt; vagy
  - b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely tartalmaz vagy:
    - i. egy megjegyzést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékéről, különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között; vagy
    - ii. egy hivatkozást a csatolt aktuáriusi jelentésben erről adott tájékoztatásra.

Ha nem készült aktuáriusi értékelés a beszámoló fordulónapjára, a legutolsó értékelést kell alapul felhasználni, és közzé kell tenni az értékelés időpontját.

18. A 17. bekezdés alkalmazásában az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének a program feltételei szerint a fordulónapig elvégzett munka után beígért juttatásokon kell alapulnia az aktuális fizetési szintek vagy a tervezett fizetési szintek alkalmazásával, közzétéve, hogy melyiket alkalmazták. Szintén közzé kell tenni az olyan aktuáriusi feltételezésekben bekövetkezett változások hatásait, amelyek jelentős hatást gyakoroltak az ígért nyugdíjazási juttatások jelenértékére.
19. A beszámolóban ki kell fejteni az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke és a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök közötti kapcsolatot, valamint a beígért juttatások alapképzésére vonatkozó politikát.

20. A meghatározott juttatási program esetében az ígért nyugdíjazási juttatások kifizetése a program pénzügyi helyzetétől, a programhoz hozzájárulók jövőbeni hozzájárulás fizetési képességétől, valamint a befektetési teljesítménytől és a program működésének eredményességétől függ.
21. A meghatározott juttatási program esetében egy aktuárius rendszeres tanácsadására van szükség a program pénzügyi helyzetének felméréséhez, a feltételezések felülvizsgálatához és a jövőbeni hozzájárulási szintek ajánlásához.
22. A meghatározott juttatási program beszámolásának az a célja, hogy rendszeres tájékoztatást nyújtson a program pénzügyi erőforrásairól és tevékenységeiről, amely tájékoztatás hasznos a források felhalmozása és a program juttatásai közötti kapcsolatok időbeli alakulásának felmérésére. Ez a cél általában úgy teljesül, hogy beszámolót készítenek a következő tartalommal:
- a) az adott időszakra vonatkozó jelentős tevékenységeknek és a programmal kapcsolatban történt bármely változások hatásának, valamint a program tagságának és feltételeinek ismertetése;
  - b) az adott időszakra vonatkozó ügyletekről és befektetési teljesítményről, valamint az adott időszak végén a program pénzügyi helyzetéről beszámoló kimutatások;
  - c) aktuáriusi információk, akár a kimutatások részeként, akár elkülönült beszámolóban; valamint
  - d) a befektetési politikák ismertetése.

*Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke*

23. A nyugdíjazási juttatási program által várhatóan teljesített kifizetések jelenértéke az aktuális fizetési szintek vagy a résztvevők nyugdíjazásáig tervezett fizetési szintek alkalmazásával számítható ki és szerepelhet a beszámolóban.
24. Az aktuális fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:
- a) az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértéke, amely megegyezik a program jelenlegi egyes résztvevőinek tulajdonított összeggel, objektívebben számítható ki, mint a tervezett fizetési szintekkel, mivel kevesebb feltételezéssel kell élni;
  - b) a juttatásokban a fizetésemelésnek tulajdonítható növekedés a fizetésemelés időpontjában válik a program kötelemévé; és
  - c) az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének az aktuális fizetési szintek alkalmazásával kiszámított összege általában szorosabban kapcsolódik a program felmondása vagy megszűnése esetén kifizetendő összeghez.
25. A tervezett fizetések szerinti megközelítés átvétele többek között a következőkkel indokolható:
- a) a pénzügyi információkat a tevékenység folytatásának elve alapján kell elkészíteni, függetlenül a felállítandó feltételezésektől és becslésektől;
  - b) az utolsó fizetést figyelembe vevő alapok keretében a juttatásokat a nyugdíjazás időpontjában vagy időpontjához közeli időpontban érvényes fizetés alapján határozzák meg; ezért a fizetéseket, a hozzájárulási szinteket és megtérülési rátákat előrejelzéssel kell meghatározni; valamint
  - c) a fizetési előrejelzések beépítésének elmulasztása – ha az alapképzés többsége a fizetések előrejelzésén alapul – azt eredményezheti, hogy a beszámoló látszólagos túlfinanszírozást mutat, pedig a program nem túlfinanszírozott, vagy megfelelő finanszírozást mutat, pedig a program alulfinszírozott.

26. Az ígért nyugdíjazási juttatások – aktuális fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét a program beszámolójában azért teszik közzé, hogy jelezzék a beszámoló fordulónapjáig megszolgált juttatásokra vonatkozó kötelemet. Az ígért nyugdíjazási juttatások – tervezett fizetések alapján meghatározott – aktuáriusi jelenértékét azért teszik közzé, hogy jelezzék annak a vállalkozás folytatásának elve alapján fennálló potenciális kötelemmek a nagyságrendjét, amely általában az alapképzés alapja. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének közzétételén túl megfelelő magyarázatra is szükség lehet annak az összefüggésnek az egyértelmű jelzésére, amelyben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét értelmezni kell. Ez a magyarázat a tervezett jövőbeni alapképzés és a fizetési előrejelzéseken alapuló alapképzési politika megfeleléséről szóló információk formáját öltheti. A magyarázatot a pénzügyi információk vagy az aktuárius jelentése tartalmazhatja.

*Az aktuáriusi értékelések gyakorisága*

27. Sok országban aktuáriusi értékeléseket három évnél gyakrabban nem szereznek be. Ha nem készült aktuáriusi értékelés a beszámoló időpontjára, a legutolsó értékelést veszik alapul, és közzéteszik az értékelés időpontját.

*A beszámoló tartalma*

28. A meghatározott juttatási programoknál az adatokat az alábbi formák egyikében mutatják be, amelyek az aktuáriusi adatok közzétételének és bemutatásának különböző gyakorlatait tükrözik:
- a) a beszámoló tartalmaz egy kimutatást, amely bemutatja a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközöket, az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét, valamint az adódó többletet vagy hiányt. A program beszámolója szintén tartalmazza a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök változásának kimutatását és az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékében bekövetkezett változások kimutatását. A beszámoló tartalmazhat egy elkülönült aktuárius jelentést az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására;
  - b) a beszámoló tartalmaz egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról. Az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a kimutatások megjegyzéseiben teszik közzé. A beszámoló tartalmazhatja az aktuárius jelentését is az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének alátámasztására; és
  - c) a beszámoló tartalmaz egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről és egy kimutatást a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról, miközben az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke egy elkülönült aktuárius jelentésben szerepel.

Bármelyik forma esetén egy vezetési vagy igazgatói beszámoló jellegű vagyonkezelői jelentés és egy befektetési beszámoló is kísérheti a kimutatásokat.

29. A 28. bekezdés a) és b) pontjában leírt formák hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások mennyiségi meghatározása és a fenti megközelítések alapján nyújtott adatok segítenek a felhasználóknak felmérni a program aktuális helyzetét és a program kötelemei teljesítésének valószínűségét. Úgy vélik továbbá, hogy a pénzügyi beszámolóknak önmagukban teljeseznek kell lenniük, és nem támaszkodhatnak mellékelt kimutatásokra. Ugyanakkor néhányan úgy vélik, hogy a 28. bekezdés a) pontjában leírt forma azt a benyomást keltheti, hogy kötelezettség áll fenn, holott az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértéke véleményük szerint nem rendelkezik a kötelezettség minden jellemzőjével.
30. A 28. bekezdés c) pontjában leírt forma hívei úgy vélik, hogy az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatásnak nem kellene tartalmaznia, ahogy az a 28. bekezdés a) pontjában leírt formánál történik, továbbá még csak egy megjegyzésben sem kellene azt közzétenni a 28. bekezdés b) pontja szerint, mivel ez közvetlenül összehasonlításra kerül a program eszközeivel, és ez az összehasonlítás esetleg nem helyénvaló. Azt mondják, hogy az aktuáriusok az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét nem feltétlenül a befektetések piaci értékével hasonlítják össze, hanem ehelyett esetleg a befektetésből várt cash-flow jelenértékét becslik meg. Ezért ennek a formának a hívei úgy vélik, hogy ez az összehasonlítás valószínűleg

nem tükrözi az aktuáriusnak a programról alkotott átfogó értékelését, és hogy ez esetleg félreérthető lehet. Vannak olyanok is, akik úgy vélik, hogy – a számszerűsítéstől függetlenül – az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat kizárólag egy elkülönült aktuáriusi jelentésben kellene szerepeltetni, ahol azok megfelelően megmagyarázhatók.

31. A jelen standard elfogadja azokat a nézeteket, amelyek előnyben részesítik annak megengedését, hogy az ígért nyugdíjazási juttatásokról szóló adatokat egy elkülönült aktuáriusi jelentésben tegyék közzé. A standard elutasítja az ígért nyugdíjazási juttatás aktuáriusi jelenértékének számszerűsítésével szembeni érveket. Ennek megfelelően a 28. bekezdés a) és b) pontjában ismertetett formák a jelen standard alapján elfogadhatók, csakúgy, mint a 28. bekezdés c) pontjában leírt forma, feltéve hogy a pénzügyi információk hivatkoznak egy olyan aktuáriusi jelentésre és kiegészülnek azzal, amely tartalmazza az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét.

#### MINDEN PROGRAM

##### *A program eszközeinek értékelése*

32. A nyugdíjazási juttatási programokba történt befektetéseket valós értéken kell nyilvántartani. A forgalomképes értékpapíroknál a valós érték a piaci érték. Ha a programnak olyan befektetési vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető fel, közzé kell tenni, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket.
33. A forgalomképes értékpapírok esetén a valós érték általában a piaci érték, mivel ez tekinthető a kimutatás időpontjában meglévő értékpapírok és az adott időszakra vonatkozó befektetési eredmény legjobban használható mércéjének. A fix visszaváltási értékkel rendelkező és a program kötelezettségeinek való megfeleltetés érdekében megvásárolt értékpapírok, vagy azok meghatározott része, nyilvántarthatók a végleges visszaváltási értékük alapján, a lejáratig egy állandó megtérülési rátát feltételezve. Ha az alapnak olyan befektetési vannak, amelyeknél a valós érték nem becsülhető meg – például egy vállalkozás teljes tulajdonjoga –, közlést kell annak indokát, hogy miért nem alkalmazzák a valós értéket. Amennyiben a befektetéseket a piaci értéktől vagy a valós értéktől eltérő összegben tartják nyilván, akkor általában a valós értéket szintén közlést kell. A program működése során felhasznált eszközöket a vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban számolják el.

##### *Közzététel*

34. A nyugdíjazási juttatási program által készített beszámolóban – akár meghatározott juttatási, akár meghatározott hozzájárulási programról van szó – tartalmaznia kell az alábbi információkat is:
- a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást;
  - b) a jelentős számviteli politikák összefoglalóját; valamint
  - c) a program leírását és a programot az adott időszak alatt befolyásoló bármilyen változás hatásának ismertetését.
35. A nyugdíjazási juttatási program által benyújtott beszámoló – ha értelmezhető – tartalmazza a következőket:
- a) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökről készült kimutatást, amely közlést is:
    - i. a megfelelően besorolt, az adott időszak végén meglévő eszközöket;
    - ii. az eszközök értékelésének alapját;
    - iii. minden olyan egyedi befektetés részleteit, amely meghaladja akár a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközök 5 %-át vagy a bármilyen osztályú vagy fajtájú értékpapír 5 %-át;
    - iv. a munkáltatóban lévő bármely befektetés részleteit; és
    - v. az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékén kívüli kötelezettségeket;

- b) a juttatásokhoz rendelkezésre álló nettó eszközökben bekövetkezett változásokról szóló kimutatást, amely feltünteti:
- i. a munkáltató hozzájárulásait;
  - ii. a munkavállalók hozzájárulásait;
  - iii. a befektetési bevételeket, például a kamatokat és osztalékokat;
  - iv. az egyéb bevételeket;
  - v. a fizetett vagy fizetendő juttatásokat (részletezve, például a nyugdíj, elhalálozás és munkaképtelenség esetére járó juttatásokat, valamint a nyugdíjjáradék egyösszegű kifizetéseit);
  - vi. az adminisztrációs ráfordításokat;
  - vii. az egyéb ráfordításokat;
  - viii. a nyereségszámlákat;
  - ix. a befektetések elidegenítésén elért nyereségeket vagy veszteségeket és a befektetések értékében bekövetkezett változásokat; valamint
  - x. más programoknak történt átadásokat vagy más programoktól történt átvételeket;
- c) az alapképzési politika leírását;
- d) a meghatározott juttatási programoknál az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékét (esetleg különbséget téve a megszolgált juttatások és a még meg nem szolgált juttatások között), amely a program feltételei szerint, a fordulónapig elvégzett munka után ígért juttatásokon alapul, és vagy az aktuális fizetések szintjét vagy a tervezett fizetések szintjét alkalmazza; ezt az információt tartalmazhatja egy kísérelő aktuáriusi jelentés, amely a kapcsolódó pénzügyi információval együtt értelmezendő; és
- e) a meghatározott juttatási programoknál a lényeges aktuáriusi feltételezéseknek, valamint az ígért nyugdíjazási juttatások aktuáriusi jelenértékének kiszámításához alkalmazott módszernek az ismertetését.
36. A nyugdíjazási juttatási program beszámolója tartalmazza a program ismertetését akár a pénzügyi információ részeként, akár elkülönült beszámolóban. Ez tartalmazhatja a következőket:
- a) a munkáltatók nevét és a résztvevő munkavállalói csoportokat;
  - b) a juttatásokban részesülő résztvevők számát és az egyéb résztvevők számát, megfelelően besorolva;
  - c) a program típusát – meghatározott hozzájárulási vagy meghatározott juttatási program;
  - d) egy megjegyzést arról, hogy hozzájárulnak-e a résztvevők a programhoz;
  - e) a résztvevőknek beígért nyugdíjazási juttatások ismertetését;
  - f) az alap bármely megszünetelési feltételének leírását; és
  - g) a beszámoló által lefedett időszak alatt az a)–f) tételekben történt változásokat.

Nem ritka, hogy olyan egyéb dokumentumokra hivatkoznak, amelyek könnyen hozzáférhetőek a felhasználók számára, és amelyekben a programot ismertetik, és hogy csak a későbbi változásokról szóló információkat tartalmazza a beszámoló.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

37. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard a nyugdíjazási juttatási programok 1988. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásai tekintetében lép hatályba.

**IAS 27 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(MÓDOSÍTVA 2000-BEN)**

**Konzolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása**

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1988 júniusában jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szak kifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

1998 decemberében a 13., a 24., a 29. és a 30. bekezdést módosították, hogy az IAS 25 Befektetések elszámolása standardra való hivatkozásokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra való hivatkozásokra cseréljék fel.

2000 októberében a 13. bekezdést módosították, hogy a szóhasználat megegyezzen az egyéb Nemzetközi Számviteli Standardok hasonló bekezdéseiben használt szóhasználattal.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 27-hez:

- SIC-12: Konzolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek
- SIC-33: Konzolidálás és tőke módszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedések allokálása

**TARTALOMJEGYZÉK**

	Bekezdések
Hatókör	235
Fogalmak	236
A konszolidált pénzügyi kimutatások prezentálása	236
A konszolidált pénzügyi kimutatások hatóköre	237
Konzolidálási eljárások	237
A leányvállalatokban levő befektetések elszámolása az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban	239
Közzététel	240
Hatálybalépés napja	240

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

**HATÓKÖR**

1. A jelen standardot kell alkalmazni az anyavállalat ellenőrzése alatt álló gazdálkodók csoportja konszolidált pénzügyi kimutatásainak elkészítése és bemutatása során.
2. Szintén a jelen standardot kell alkalmazni az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban a leányvállalatokban levő befektetések elszámolására.
3. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 3 Konzolidált pénzügyi kimutatások standardot, kivéve azokat a részeket, amelyekben az adott standard a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolásával foglalkozik (lásd az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot).
4. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok Előszavában található „pénzügyi kimutatások” kifejezés a konszolidált pénzügyi kimutatásokra is vonatkozik. Ezért a konszolidált pénzügyi kimutatások a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban készülnek.



5. Ez a standard nem foglalkozik:
- a) az üzleti kombinációk elszámolási módszereivel és azoknak a konszolidációra gyakorolt hatásával, ideértve a üzleti kombinációkból származó goodwillt is (lásd az IAS 22 Üzleti kombinációk standardot);
  - b) a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolásával (lásd az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot); és
  - c) a közös vállalkozásokban levő befektetések elszámolásával (lásd az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása standardot).

#### FOGALMAK

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

Az ellenőrzés (a jelen standard alkalmazásában) egy gazdálkodó pénzügyi és működési politikái irányítására való képesség annak érdekében, hogy a gazdálkodó tevékenységéből hasznot szerezzenek.

A leányvállalat olyan gazdálkodó, amelyet egy másik gazdálkodó (az anyavállalat) ellenőriz.

Az anyavállalat olyan gazdálkodó, amely egy vagy több leányvállalattal rendelkezik.

A csoport az anyavállalat és valamennyi leányvállalata.

A konszolidált pénzügyi kimutatások egy csoport pénzügyi kimutatásai, amelyet úgy készítenek el, mintha egyetlen gazdálkodó pénzügyi kimutatásai lennének.

A kisebbségi részesedés egy leányvállalat működéséből származó nettó eredményének és nettó eszközeinek az a része, amely olyan részesedésekre jut, amelyek sem közvetlenül, sem leányvállalatokon keresztül közvetve nincsenek az anyavállalat tulajdonában.

#### A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK PREZENTÁLÁSA

7. Az anyavállalatnak – a 8. bekezdésben leírt anyavállalat kivételével – konszolidált pénzügyi kimutatásokat kell készítenie.
8. Az olyan anyavállalatnak, amely teljes egészében, vagy lényegileg teljes egészében egy másik gazdálkodó leányvállalata, nem kell konszolidált pénzügyi kimutatásokat készítenie, feltéve hogy a lényegileg teljes egészében egy másik gazdálkodó tulajdonában lévő leányvállalat esetében az anyavállalat megkapja a kisebbségi tulajdonosok jóváhagyását. Az ilyen anyavállalatnak közzé kell tennie azokat az indokokat, hogy miért nem készülnek konszolidált pénzügyi kimutatások, a leányvállalatoknak az egyedi pénzügyi kimutatásaiban való elszámolásának alapjával együtt. Ezenkívül közzé kell tennie annak az anyavállalatnak nevét és központi irodájának címét, amelyik a konszolidált pénzügyi kimutatásokat nyilvánosságra hozza.
9. Az anyavállalat pénzügyi kimutatásainak felhasználóit rendszerint a csoport egészének pénzügyi helyzete, működésének eredménye, valamint a pénzügyi helyzetében bekövetkezett változások érdeklik, és ezekről szükséges informálni őket. Ezt a szükségletet elégítik ki a konszolidált pénzügyi kimutatások, amelyek a csoport egészéről, mint egyetlen gazdálkodóról nyújtanak pénzügyi információt, tekintet nélkül az egyes jogi személyek jogi önállóságára.
10. Az olyan anyavállalat, amely maga is teljes egészében egy másik gazdálkodó leányvállalata, nem mindig készít konszolidált pénzügyi kimutatásokat, mivel elképzelhető, hogy az anyavállalata nem kér ilyen kimutatásokat és lehet, hogy a többi felhasználó szükségleteit az anyavállalat konszolidált pénzügyi kimutatásai elégítik ki a legjobban. Néhány országban az anyavállalatot akkor is mentesítik a konszolidált pénzügyi kimutatások készítésétől, ha lényegileg teljes egészében egy másik gazdálkodó leányvállalata, és az anyavállalat megkapja a kisebbségi tulajdonosok jóváhagyását. A lényegileg teljes egészében való tulajdonlás általában azt jelenti, hogy az anyavállalat a szavazatok 90 %-ával, vagy ennél nagyobb aránnyal rendelkezik.

## A KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK HATÓKÖRE

11. Az anyavállalatnak, amely konszolidált pénzügyi kimutatásokat ad ki, valamennyi külföldi és hazai leányvállalatát be kell vonnia a konszolidációba, a 13. bekezdésben hivatkozott leányvállalatok kivételével.
12. A konszolidált pénzügyi kimutatások minden olyan gazdálkodót tartalmaznak, amely az anyavállalat ellenőrzése alatt állnak, kivéve a 13. bekezdésben felsorolt indokokkal mentesített leányvállalatokat. Az ellenőrzést fennállónak tekintik, ha az anyavállalat közvetlenül, vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve a gazdálkodó szavazati jogainak több mint felével rendelkezik, hacsak – kivételes körülmények között – nem lehet egyértelműen bizonyítani, hogy az ilyen tulajdonlás nem testesít meg ellenőrzést. Az ellenőrzés akkor is fennáll, amikor az anyavállalat csak a gazdálkodó szavazatainak felével, vagy kisebb hányadával rendelkezik, amennyiben <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>:
- a) a többi befektetővel kötött megállapodás alapján a szavazati jogok több mint felével rendelkezik;
  - b) az alapszabály, vagy más megállapodás alapján képes a gazdálkodó pénzügyi és működési politikáinak irányítására;
  - c) az igazgatóság, vagy a vele egyenértékű irányító testület tagjai többségének megválasztásához, vagy visszahívásához való joggal rendelkezik; vagy
  - d) az igazgatóság, vagy a vele egyenértékű irányító testület ülésein a szavazatok többségével rendelkezik.
13. Egy leányvállalatot nem lehet bevonni a konszolidálásba, ha:
- a) az ellenőrzést ideiglenesen tervezik, mert a leányvállalatot kizárólag azzal a céllal szerezték meg és azért birtokolják, hogy a közeljövőben eladják; vagy
  - b) a leányvállalat olyan szigorú hosszú távú korlátozások alatt működik, amelyek jelentősen korlátozzák a forrásoknak az anyavállalat felé történő átadására való képességét.

Az ilyen leányvállalatokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardnak megfelelően kell elszámolni.

14. Egy leányvállalatot nem mentesíthetnek a konszolidálás alól azzal az indokkal, hogy üzleti tevékenysége különbözik a csoporton belüli többi gazdálkodó tevékenységétől. Jobb információt biztosít az, ha az ilyen leányvállalatok konszolidálásra kerülnek és többletinformációkat tesznek közzé a konszolidált pénzügyi kimutatásokban az eltérő üzleti tevékenységekről. Például az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard által megkövetelt közzétételek segítenek megmagyarázni a csoporton belüli különböző üzleti tevékenységek jelentőségét.

## KONSZOLIDÁLÁSI ELJÁRÁSOK

15. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítésekor az anyavállalat és leányvállalatai pénzügyi kimutatásait tételesen összesítik úgy, hogy az eszközök, kötelezettségek, saját tőke, bevételek és ráfordítások tételeit összeadják. Annak érdekében, hogy a konszolidált pénzügyi kimutatások a csoportról, mint egyetlen gazdálkodóról nyújtsanak pénzügyi információt, a következőket teszik <sup>(2)</sup>:
- a) az anyavállalat minden egyes leányvállalatba történt befektetésének könyv szerinti értékét, valamint az anyavállalat részesedését az egyes leányvállalatok saját tőkéjében kiszűrik (lásd az IAS 22 Üzleti kombinációk standardot, amely bármely keletkező goodwill elszámolását is előírja);

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-12 Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek értelmezést.

<sup>(2)</sup> Lásd még a SIC-33 Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedések allokálása értelmezést.

- b) a beszámolási időszakra vonatkozóan a konszolidált leányvállalatok nettó eredményében lévő kisebbségi részesedést meghatározzák és a csoport eredményével szemben módosítják, hogy megkapják az anyavállalat tulajdonosainak tulajdonítható nettó eredményt; és
- c) a konszolidált leányvállalatok nettó eszközeiben lévő kisebbségi részesedést meghatározzák és a konszolidált mérlegben a kötelezettségektől, valamint az anyavállalat saját tőkéjétől elkülönítve mutatják ki. A nettó eszközértékben lévő kisebbségi részesedés tartalmazza:
- i. az IAS 22 Üzleti kombináció standardnak megfelelően az eredeti kombináció időpontjában kiszámított összeget; és
  - ii. a kombináció időpontja óta a saját tőkében végbement változásoknak a kisebbségre jutó hányadát.
16. Akár az anyavállalat, akár a leányvállalatai által a leányvállalatoknál maradó profitnak az anyavállalatra történő felosztásakor fizetendő adók az IAS 12 Nyereségadók standardnak megfelelően kerülnek elszámolásra.
17. A csoporton belüli egyenlegeket és ügyleteket és a keletkező nem realizált nyereségeket teljes egészében ki kell szűrni. A csoporton belüli ügyletekből származó nem realizált veszteséget is ki kell szűrni, kivéve ha a költség nem fog megtérülni.
18. A csoporton belüli egyenlegeket és ügyleteket – ideértve az árbevételt, ráfordításokat és osztalékokat – teljes egészében ki kell szűrni. A csoporton belüli ügyletekből származó olyan nem realizált nyereséget, amely az eszközök, mint például a készletek és a befektetett eszközök könyv szerinti értékében jelenik meg – teljes egészében ki kell szűrni. A csoporton belüli ügyletekből származó olyan nem realizált veszteséget, amely csökkenti az eszközök könyv szerinti értékét, szintén teljes egészében ki kell szűrni, kivéve ha a költség nem fog megtérülni. A csoporton belüli ügyletekből származó nem realizált nyereség, vagy veszteség kiszűréséből származó időbeli eltérésekkel az IAS 12 Nyereségadók standard foglalkozik.
19. Ha a konszolidálás során felhasznált pénzügyi kimutatások eltérő fordulónapra vonatkoznak, az anyavállalat pénzügyi kimutatásainak fordulónapja és ezek fordulónapja között történt lényeges ügyletek, vagy egyéb események hatásainak megfelelően módosításokat kell végezni. A fordulónapok közötti különbség minden esetben legfeljebb három hónap lehet.
20. A konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez használt anyavállalati és leányvállalati pénzügyi kimutatásokat rendszerint ugyanarra a fordulónapra állítják össze. Ha a fordulónapok eltérők, a leányvállalatok – a konszolidáció céljára – gyakran ugyanarra az időpontra is készítenek pénzügyi kimutatásokat, mint a csoport. Ha ezt nem célszerű megtenni, eltérő fordulónappal készített pénzügyi kimutatások is alkalmazhatók, feltéve hogy a különbség három hónavnál nem nagyobb. A következetesség elve megköveteli, hogy a beszámolási időszak hosszának, és a fordulónapok közötti eltéréseknek időszakról időszakra azonosaknak kell lenniük.
21. A hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és egyéb eseményekre vonatkozóan egységes számviteli politika alkalmazásával kell elkészíteni a konszolidált pénzügyi kimutatásokat. Ha a konszolidált pénzügyi kimutatások elkészítéséhez nem célszerű egységes számviteli politikát alkalmazni, ezt a tényt, valamint azoknak a konszolidált pénzügyi kimutatásokban található tételeknek az arányát közzé kell tenni, amelyekkel kapcsolatban eltérő számviteli politikát alkalmaztak.
22. Számos esetben, ha a csoport egyik tagja a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekkel és eseményekkel kapcsolatban a konszolidált pénzügyi kimutatásokban alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, a pénzügyi kimutatásaiban megfelelő módosításokat végeznek, amikor a konszolidált pénzügyi kimutatások készítéséhez használják fel azokat.
23. A konszolidált pénzügyi kimutatások a leányvállalat működésének eredményeit az akvizíció időpontjától kezdve tartalmazzák, amely az az időpont, amikor a megvásárolt leányvállalat feletti ellenőrzés ténylegesen átszáll a vevőre az IAS 22 Üzleti kombinációk standardnak megfelelően. A konszolidált eredménykimutatás egy elidegenített leányvállalat működésének eredményeit az elidegenítés időpontjáig tartalmazza, amely az az időpont, amikor az anyavállalatnak megszűnik az ellenőrzése a leányvállalat fölött. A leányvállalat

elidegenítéséből származó bevétel és a leányvállalat kötelezettségekkel csökkentett eszközeinek az elidegenítésének időpontjában meglévő könyv szerinti értéke közötti különbséget a konszolidált eredménykimutatásban a leányvállalat elidegenítéséből származó nyereségként, vagy veszteségként kell elszámolni. Annak érdekében, hogy a pénzügyi kimutatások összehasonlíthatóságát az egyik számviteli időszakról a következőre biztosítsák, gyakran kiegészítő információkat tesznek közzé a leányvállalatok akvizíciójának és elidegenítésének a fordulónapi pénzügyi helyzetre, az időszak eredményeire és a megelőző időszak megfelelő összehasonlító adataira gyakorolt hatásáról.

24. Egy gazdálkodóba történt befektetést az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard alapján kell elszámolni attól az időponttól kezdve, amikortól a gazdálkodó már nem felel meg a leányvállalat fogalmának és az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard definíciója alapján nem válik társult vállalkozássá.
25. A befektetésnek a leányvállalati státus megszűnése időpontjában meglévő könyv szerinti értéke minősül a továbbiakban bekerülési értéknek.
26. A kisebbségi részesedést a konszolidált mérlegben a kötelezettségektől és az anyavállalat saját tőkéjétől elkülönítve kell szerepeltetni. A csoport nyereségében lévő kisebbségi részesedést szintén elkülönítetten kell bemutatni.
27. A konszolidált leányvállalat kisebbségi tulajdonosaira jutó veszteség meghaladhatja a leányvállalat saját tőkéjében lévő kisebbségi részesedést. A többletet és minden további – a kisebbségre jutó – veszteséget a többségi részesedéssel szemben kell elszámolni, kivéve azt az összeget, amely mértékben a kisebbségnek kötelezettsége és lehetősége van pótolni a veszteséget. Ha a leányvállalat ezt követően nyereséges, a többségi részesedésre kell felosztani a nyereséget mindaddig, amíg a korábban a többségi részesedésre allokált kisebbségre jutó veszteségek fedezve nem lesznek.
28. Ha egy leányvállalat rendelkezik olyan kumulált elsőbbségi részvényekkel, amelyeket csoporton kívüli gazdálkodók birtokolnak, az anyavállalat a leányvállalat elsőbbségi osztalékaival kapcsolatos módosítás után számítja ki a rá jutó nyereséget, vagy veszteséget, függetlenül attól, hogy az osztalékot bejelentették vagy sem.

#### A LEÁNYVÁLLALATOKBAN LEVŐ BEFEKTETÉSEK ELSZÁMOLÁSA AZ ANYAVÁLLALAT EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

29. Az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban az olyan leányvállalatokban levő befektetéseket, amelyeket a konszolidált pénzügyi kimutatások tartalmaznak, vagy:
  - a) bekerülési értéken kell nyilvántartani;
  - b) tőkemódszerrel kell elszámolni az IAS 28 Társult vállalkozásban lévő befektetések elszámolása standard szerint; vagy
  - c) értékesíthető pénzügyi eszközként kell elszámolni az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard szerint.
30. Az olyan leányvállalatokban levő befektetéseket, amelyeket nem vonnak be a konszolidált pénzügyi kimutatásokba, vagy:
  - a) bekerülési értéken kell nyilvántartani;
  - b) tőkemódszerrel kell elszámolni az IAS 28 Társult vállalkozásban lévő befektetések elszámolása standard szerint; vagy
  - c) értékesíthető pénzügyi eszközként kell elszámolni az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard szerint.
31. Számos országban az anyavállalat – annak érdekében, hogy megfeleljen a jogi és egyéb követelményeknek – egyedi pénzügyi kimutatásokat készít.

## KÖZZÉTÉTEL

32. A 8. és 21. bekezdésben előírt közzétételeken túl, a következők közzététele szükséges:
- a) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a jelentős leányvállalatok felsorolása, ideértve a nevet, a bejegyzés vagy a székhely országát, a tulajdoni hányadot és – ha különböző – a birtokolt szavazatok arányát;
  - b) a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, ahol értelmezhető:
    - i. annak oka, hogy miért nem konszolidáltak egy leányvállalatot;
    - ii. az anyavállalat és azon leányvállalat közötti kapcsolat jellege, amelyben az anyavállalat közvetlenül, vagy leányvállalatokon keresztül közvetve nem rendelkezik a szavazatoknak több mint a felével;
    - iii. az olyan gazdálkodónak a neve, amelyben közvetlenül, vagy a leányvállalatokon keresztül közvetve több mint a szavazatok felével rendelkezik, de amely az ellenőrzés hiánya miatt nem minősül leányvállalatnak; és
    - iv. a leányvállalatok akvizíciójának és elidegenítésének a fordulónapi pénzügyi helyzetre, az időszak eredményeire, és a megelőző időszak megfelelő összehasonlító adataira gyakorolt hatása; és
  - c) az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásaiban a leányvállalatok elszámolásához használt módszer leírása.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

33. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1990. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 28 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD****(MÓDOSÍTVA 2000-BEN)****Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása**

Az IAS 28-at a Testület 1988 novemberében hagyta jóvá.

1994 novemberében az IAS 28 szövegét átszerkesztették, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában legyen bemutatva (az (1994-ben átszerkesztett) IAS 28). Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

1998 júliusában az (1994-ben átszerkesztett) IAS 28 23. és 24. bekezdését módosították, hogy azok összhangba kerüljenek az IAS 36 Eszközök értékvesztése standarddal.

1998 decemberében az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard módosította az IAS 28 7., 12. és 14. bekezdéseit. A módosítások az IAS 25 Befektetések elszámolása standardra való hivatkozásokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra való hivatkozásokra cserélik fel.

1999 márciusában a 26. bekezdést módosították, hogy az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események standardra való hivatkozásokat az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardra való hivatkozásokkal cseréljék fel, és hogy a szakkifejezések összhangba kerüljenek az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban használtakkal.

2000 októberében módosították a 8. bekezdést, hogy az összhangban legyen a többi kapcsolódó Nemzetközi Számviteli Standard hasonló bekezdéseivel, a 10. bekezdést pedig törölték. Az IAS 28 8. és 10. bekezdésében történt változtatások akkor lépnek hatályba, amikor a gazdálkodó először alkalmazza az IAS 39-et.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 28-hoz:

- SIC-3: Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése
- SIC-20: Tőkemódszer – Veszteségek elszámolása
- SIC-33: Konzolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	241
Fogalmak	241
Jelentős befolyás	242
Tőkemódszer	242
Bekerülési érték módszer	242
Konzolidált pénzügyi kimutatások	243
A befektető egyedi pénzügyi kimutatásai	243
A tőkemódszer alkalmazása	244
Értékvesztés miatti veszteségek	245
Nyereségadók	245
Függő tételek	245
Közzététel	245
Hatálybalépés napja	246

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

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmaznia a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása során a befektetőnek.
2. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 3 Konzolidált pénzügyi kimutatások standard azon részeit, amelyek a társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolásával foglalkoznak.

## FOGALMAK

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

A társult vállalkozás olyan gazdálkodó, amelyben egy befektető jelentős befolyással rendelkezik, és amely a befektetőnek nem leányvállalata és nem is közös vállalkozása.

Jelentős befolyás egy befektetést befogadó pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

Az ellenőrzés (a jelen standard alkalmazásában) egy gazdálkodó pénzügyi és működési politikái irányítására való képesség annak érdekében, hogy a gazdálkodó tevékenységéből hasznot szerezzenek.

A leányvállalat olyan gazdálkodó, amelyet egy másik gazdálkodó (az anyavállalat) ellenőriz.

A tőkemódszer olyan számviteli módszer, ahol a befektetést kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd ezt módosítják a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció után történt változásokkal. Az eredménykimutatás a befektetőnek a befektetést befogadó tevékenységének eredményében való részesedését mutatja.

A bekerülési érték módszer olyan számviteli módszer, amikor a befektetést bekerülési értéken mutatják ki. Az eredménykimutatás a befektetésből származó bevételt csak abban a mértékben tartalmazza, amennyit a befektető a befektetést befogadónak – az akvizíció időpontját követően keletkezett – halmozott nettó eredményéből megkap.

#### *Jelentős befolyás*

4. Ha egy befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó szavazati jogainak legalább 20 %-ával rendelkezik, úgy tekintik, hogy a befektetőnek jelentős befolyása van, kivéve ha egyértelműen bizonyítható, hogy nem ez a helyzet <sup>(1)</sup>. Fordítva, ha a befektető közvetlenül vagy leányvállalatokon keresztül közvetve a befektetést befogadó szavazati jogainak kevesebb mint 20 %-ával rendelkezik, úgy tekintik, hogy a befektető nem rendelkezik jelentős befolyással, kivéve ha ez a befolyás egyértelműen bizonyítható. Egy másik befektető jelentős vagy többségi részesedése nem zárja ki szükségyszerűen, hogy a befektető jelentős befolyással rendelkezzen.
5. Egy befektető jelentős befolyásának fennállása rendszerint az alábbi egy vagy több módon bizonyítható:
  - a) a befektetést befogadó igazgatóságában vagy azzal egyenértékű irányító testületében való képviseléssel;
  - b) a politikákra vonatkozó döntési folyamatokban való részvétellel;
  - c) a befektető és a befektetést befogadó közötti lényeges ügyletekkel;
  - d) a vezetés átfedéseivel; vagy
  - e) nélkülözhetetlen műszaki információk biztosításával.

#### *Tőkemódszer*

6. A tőkemódszer alapján a befektetés kezdetben bekerülési értéken szerepel, és a könyv szerinti érték a megszerzés után a befektetőnek a befektetést befogadó nyereségéből vagy veszteségéből való részesedése elszámolása következtében nő vagy csökken. A befektetést befogadótól kapott osztalék csökkenti a befektetés könyv szerinti értékét. Szükség lehet a könyv szerinti érték módosítására a befektetőnek a befektetést befogadóban lévő arányos érdekeltiségének olyan módosulása miatt, amely a befektetést befogadó saját tőkéjének olyan változásai miatt merült fel, amelyek nem az eredménykimutatásban kerültek elszámolásra. Ilyen változások keletkezhetnek az ingatlanok, gépek, berendezések és befektetések átértékeléséből, a valutaátváltási különbözetekekből és az üzleti kombinációk során felmerülő különbözetekek módosításaiból <sup>(1)</sup>.

#### *Bekerülési érték módszer*

7. A bekerülési érték módszer alapján a befektető a befektetést befogadóban lévő befektetését bekerülési értéken mutatja ki. A befektető csak akkor mutat ki bevételt, ha a befektető a befektetést befogadónak a megszerzés időpontját követően keletkezett felhalmozott nettó nyereségéből részesedést kap. Az ilyen részesedésen felül kapott összegek a befektetés megtérülésének minősülnek, és a befektetés bekerülési értékének csökkenéseként kerülnek kimutatásra.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-33 Konszolidálás és tőkemódszer – potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása értelmezést.

## KONSZOLIDÁLT PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK

8. Egy társult vállalkozásban lévő befektetést a konszolidált pénzügyi kimutatásokban a tőkemódszer alapján kell elszámolni, kivéve ha:
- a befektetést kizárólag a céllal szerzik meg és birtokolják, hogy a közeljövőben eladják azt; vagy
  - a társult vállalkozás olyan szigorú hosszú távú korlátozások alatt működik, amelyek jelentősen korlátozzák a forrásoknak a befektető felé történő átadására való képességét.
- Az ilyen befektetéseket az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardnak megfelelően kell számolni.
9. Lehet, hogy a bevételnek a kapott osztalék alapján történő elszámolása nem megfelelő mérése a befektetőnek a társult vállalkozásban lévő befektetésével megkeresett bevételének, mivel lehetséges, hogy a kapott felosztások csekély mértékben vannak kapcsolatban a társult vállalkozás teljesítményével. Mivel a befektető jelentős befolyással rendelkezik a társult vállalkozásban, felelősséggel tartozik a társult vállalkozás teljesítményéért, és ennek következtében befektetésének hozamáért. A befektető ezt a kötelezettségvállalást úgy számolja el, hogy konszolidált pénzügyi kimutatásainak hatókörét kiterjeszti, hogy azok tartalmazzák az ilyen társult vállalkozás eredményéből való részesedését; és így a nyereségnek és a befektetésnek olyan elemzését biztosítja, amelyből hasznosabb mutatók számolhatók ki. Ennek eredményeképpen a tőkemódszer alkalmazása több adatot nyújt a befektető nettó eszközállományáról és nettó eredményéről.
10. Törölve
11. A befektetőnek abba kell hagynia a tőkemódszer alkalmazását attól az időponttól, amikortól:
- megszűnik a jelentős befolyása a társult vállalkozásban, viszont befektetését teljes egészében vagy részben megtartja, vagy
  - már nem helyénvaló a tőkemódszer alkalmazása, mivel a társult vállalkozás olyan szigorú hosszú távú korlátozások alatt működik, amelyek jelentősen korlátozzák a forrásoknak a befektető felé történő átadására való képességét.

A későbbiekben a befektetésnek az ebben az időpontban lévő könyv szerinti értékét kell bekerülési értéknek tekinteni.

## A BEFEKTETŐ EGYEDI PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAI

12. A társult vállalkozásba történt olyan befektetést, amely egy konszolidált pénzügyi kimutatásokat nyilvánosságra hozó befektető egyedi pénzügyi kimutatásaiban szerepel, és amelyet nem kizárólag abból a célból birtokolnak, hogy a közeljövőben értékesítsék azt, vagy:
- bekerülési értéken kell szerepeltetni; vagy
  - az ebben a standardban leírtak szerint a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni; vagy
  - értékesíthető pénzügyi eszközként kell elszámolni az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard szerint.
13. A konszolidált pénzügyi kimutatások készítése önmagában még nem zárja ki annak szükségességét, hogy a befektető külön egyedi pénzügyi kimutatásokat készítsen.
14. A társult vállalkozásba történt olyan befektetést, amely a konszolidált pénzügyi kimutatásokat nyilvánosságra nem hozó befektető pénzügyi kimutatásaiban szerepel; vagy:
- bekerülési értéken kell szerepeltetni; vagy
  - az ebben a standardban leírtak szerint a tőkemódszer alkalmazásával kell elszámolni, ha a tőkemódszer megfelelő lenne a társult vállalkozás elszámolására, ha a befektető konszolidált pénzügyi kimutatásokat bocsátana ki; vagy



- c) az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard alapján, az IAS 39 definícióinak megfelelően, értékesíthető pénzügyi eszközként vagy kereskedési céllal tartott pénzügyi eszközként kell elszámolni.
15. Lehetséges, hogy egy befektető, amely társult vállalkozásokban történt befektetéssel rendelkezik, nem bocsát ki konszolidált pénzügyi kimutatásokat, mivel nincsenek leányvállalatai. Helyénvaló, ha az ilyen befektető a társult vállalkozásokban lévő befektetéseiről ugyanazokat az adatokat adja meg, mint azok a gazdálkodók, amelyek konszolidált pénzügyi kimutatásokat bocsátanak ki.

#### A TÖKEMÓDSZER ALKALMAZÁSA

16. A tőkemódszer alkalmazására megfelelő eljárások többsége hasonlít az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standardban foglalt konszolidálási eljárásokhoz. Továbbá, a leányvállalat akvizíciójánál alkalmazott konszolidálási eljárások alapjául szolgáló alapvető elveket veszik át a társult vállalkozásba történt befektetés megszerzésére <sup>(1)</sup>.
17. Egy társult vállalkozásba történt befektetést attól az időponttól kezdve számolnak el a tőkemódszer szerint, amikortól az a társult vállalkozás fogalmának megfelel. A befektetés megszerzésekor az akvizíció költsége és a befektetőnek a társult vállalkozás azonosítható nettó eszközállományának valós értékéből való részesedése között fennálló (akár pozitív, akár negatív előjelű) bármely különbözetet az IAS 22 Üzleti kombinációk standarddal összhangban számolnak el. A befektetőnek az akvizíció utáni nyereségből vagy veszteségből való részesedését módosítják a következők elszámolásához:
- a) az értékcsökkenthető eszközök értékcsökkenése valós értékük alapján; és
- b) a befektetés bekerülési értéke és a befektetőnek az azonosítható nettó eszközállomány valós értékéből való részesedése közötti különbözet amortizációja.
18. A befektető a tőkemódszer alkalmazásakor a társult vállalkozás legfrissebb pénzügyi kimutatásait használja fel; ezek rendszerint ugyanarra a fordulónapra készülnek, mint a befektető pénzügyi kimutatásai. Ha a befektető és a társult vállalkozás fordulónapjai eltérőek, a társult vállalkozás – a befektető céljára – gyakran ugyanarra az időpontra is készít pénzügyi kimutatásokat, mint a befektető. Ha ezt nem célszerű megtenni, eltérő fordulónappal készített pénzügyi kimutatások is alkalmazhatók. A következetesség elve megköveteli, hogy a beszámolási időszak hosszának, és a fordulónapok közötti eltéréseknek időszakra időszakra következeteseknek kell lenniük.
19. Különböző fordulónapra készült pénzügyi kimutatások felhasználása esetén módosításokat végeznek minden olyan a befektető és a társult vállalkozás közötti jelentős eseménynek vagy ügyletnek a hatása miatt, amely a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásainak fordulónapja és a befektető pénzügyi kimutatásainak fordulónapja között történik.
20. A hasonló körülmények között végbemenő ügyletekre és egyéb eseményekre vonatkozóan egységes számviteli politika alkalmazásával kell elkészíteni a befektető pénzügyi kimutatásait. Sok esetben, ha egy társult vállalkozás a befektető által a hasonló körülmények között végbemenő ügyletekkel és eseményekkel kapcsolatban alkalmazottól eltérő számviteli politikát alkalmaz, a társult vállalkozás pénzügyi kimutatásaiban megfelelő módosításokat végeznek, amikor azokat a befektető a tőkemódszer alkalmazása során használja fel. Ha nem célszerű ezen helyesbítések kiszámítása, akkor ezt a tényt általában közzéteszik.
21. Ha egy társult vállalkozás rendelkezik olyan kumulált elsőbbségi részvényekkel, amelyeket külső érdekeltségek birtokolnak, a befektető az elsőbbségi osztalékokkal kapcsolatos módosítás után számítja ki a rájuto nyereséget vagy veszteséget, függetlenül attól, hogy az osztalékot bejelentették-e vagy sem.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-3 Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése értelmezést.

22. Ha a tőkemódszer szerint a befektetőnek a társult vállalkozás veszteségéből való részesedése megegyezik a befektetés könyv szerinti értékével vagy meghaladja azt, a befektető rendszerint nem veszi a továbbiakban figyelembe a további veszteségekből való részesedését. A befektetés nulla értéken szerepel. A további veszteségekre a befektető abban a mértékben képez céltartalékot, amennyiben a társult vállalkozás tekintetében kötelme merült fel vagy kifizetéseket eszközölt a társult vállalkozás helyett azzal a céllal, hogy teljesítse a társult vállalkozás azon kötelmeit, amelyekért a befektető garanciát vagy egyéb kötelezettséget vállalt. Ha a későbbiekben a társult vállalkozás nyereséget ér el, a befektető az adott nyereségből való részesedését csak akkortól veszi újra figyelembe, amikortól a nyereségből való részesedése eléri a korábban el nem számolt nettó veszteségből a rá jutó részt <sup>(1)</sup>.

#### *Értékvesztés miatti veszteségek*

23. Ha jelzés van arra, hogy a társult vállalkozásban lévő befektetés értékvesztett lehet, a gazdálkodó az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot alkalmazza. A befektetés használati értékének meghatározásakor a gazdálkodó megbecsüli:
- a befektetést befogadó által várhatóan generált összes jövőbeni becsült cash-flow-k jelenértékében való részesedését, ideértve a befektetést befogadó szokásos tevékenységéből származó cash-flow-kat és a befektetés végső elidegenítéséből származó bevételt; vagy
  - a befektetésből várható osztalékokból és a befektetés végső elidegenítéséből várhatóan befolyó becsült jövőbeli cash-flow-k jelenértékét.

Megfelelő feltételek mellett mindkét módszer ugyanazt az eredményt adja. Bármely keletkező értékvesztés miatti veszteséget az IAS 36-tal összhangban osztanak fel. Ezért az, elsőként, a fennmaradó goodwillra kerül felosztásra (lásd a 17. bekezdést).

24. Egy társult vállalkozásban lévő befektetés megtérülő összegét minden egyes társult vállalkozásra felbecslik, kivéve ha a társult vállalkozás a folyamatos használatból nem termel olyan pénzbeáramlást, amely nagyrészt független a beszámolót készítő gazdálkodó egyéb eszközeiből származó pénzbeáramlásoktól.

#### **NYERESÉGADÓK**

25. A társult vállalkozásokban lévő befektetésekből származó nyereségadókat az IAS 12 Nyereségadó standarddal összhangban számolják el.

#### **FÜGGŐ TÉTELEK**

26. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standarddal összhangban a befektetőnek közzé kell tennie:
- a társult vállalkozás függő kötelezettségeiben és tőkekötelezettségeiben lévő azon részesedését, amelyért saját maga is függő kötelezettségvállalással tartozik; és
  - azokat a függő kötelezettségeket, amelyek azért merülnek fel, mert a befektető egyénileg felelős a társult vállalkozás valamennyi kötelezettségéért.

#### **KÖZZÉTÉTEL**

27. A következőket kell közzétenni:
- a jelentős társult vállalkozások megfelelő felsorolását és bemutatását, ideértve a tulajdonosi érdekeltség arányát és – ha nem azonos – a birtokolt szavazati jogok arányát; és
  - az ilyen befektetések elszámolásához alkalmazott módszereket.
28. A tőkemódszerrel kimutatott társult vállalkozásokban lévő befektetéseket hosszú lejáratú eszközként kell besorolni, és a mérlegben elkülönült tételként kell közzétenni. A befektetőnek az ilyen befektetések nyereségből vagy veszteségből való részesedését az eredménykimutatásban elkülönült tételként kell közzétenni. A befektetőnek a rendkívüli vagy az előző időszakra vonatkozó tételekben való részesedését szintén elkülönítetten kell közzétenni.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-20 Tőkemódszer – Veszteségek elszámolása értelmezést.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

29. A 23. és 24. bekezdés kivételével a jelen nemzetközi számviteli standard az 1990. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.
30. A 23. és 24. bekezdés az IAS 36 hatálybalépésével egyidejűleg lép hatályba, azaz az 1999. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében, kivéve ha az IAS 36-ot korábbi időszakokra alkalmazzák.
31. A jelen standard 23. és 24. bekezdését 1998 júliusában hagyták jóvá, hogy hatályon kívül helyezték az 1994-ben átszerkesztett IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard 23. és 24. bekezdését.

**IAS 29 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD  
(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)**

**Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban**

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1989 áprilisában elfogadott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szak kifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 29-hez:

- SIC-19: A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján
- SIC-30: A beszámoló pénzneme – Az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	247
Pénzügyi kimutatások újramegállapítása	247
Eredeti bekerülési érték alapú pénzügyi kimutatások	248
Mérleg	248
Eredménykimutatás	249
A nettó monetáris pozícióon keletkező nyereség vagy veszteség	249
Jelenlegi érték alapú pénzügyi kimutatások	250
Mérleg	250
Eredménykimutatás	250
A nettó monetáris pozícióon keletkező nyereség vagy veszteség	250
Adók	250
Cash-flow-kimutatás	250
Összehasonlító adatok	250

Konszolidált pénzügyi kimutatások	250
Az általános árindex kiválasztása és használata	251
Olyan gazdaságok, ahol megszűnik a hiperinfláció	251
Közzététel	251
Hatálybalépés napja	251

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

#### HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni minden olyan gazdálkodó elsődleges pénzügyi kimutatásaira vonatkozóan, ideértve a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is, amely hiperinflációs gazdaság pénznemében készíti beszámolóját.
2. Egy hiperinflációs gazdaságban az üzleti eredménynek és a pénzügyi helyzetnek a helyi pénznemben történő bemutatása újramegállapítás nélkül nem használható. A pénz ugyanis olyan mértékben veszíti el vásárlóerejét, hogy a különböző időpontokban bekövetkezett tranzakciókból és egyéb eseményekből származó összegeknek az összehasonlítása még ugyanabban a beszámolási időszakban is félrevezető.
3. A jelen standard nem ad meg egy olyan abszolút mértéket, amelyet hiperinflációnak kell tekinteni. Megítélés kérdése, hogy e standard szerint mikor van szükség a pénzügyi kimutatások újramegállapítására. A hiperinflációt az ország gazdasági környezetének olyan jellemzői mutatják, amelyek kiterjednek, de nem korlátozódnak a következőkre:
  - a) a lakosság elsősorban nem monetáris eszközökben, vagy viszonylag stabil külföldi pénznemben tartja vagyonát. A helyi pénznemet azonnal befektetik a vásárlóerő megőrzése céljából;
  - b) a lakosság nem a helyi pénznemben, hanem egy viszonylag stabil külföldi pénznemben határozza meg a monetáris összegeket. Az árakat abban a pénznemben állapítják meg;
  - c) a hitelre történő értékesítés és beszerzés olyan áron történik, amely figyelembe veszi a hitelezési időszak alatt a vásárlóerőben várhatóan bekövetkező veszteséget, még akkor is, ha rövid időszakraól van szó;
  - d) a kamatlábakat, a béreket és az árakat egy árindexhez kötik; és
  - e) az utóbbi három év halmozott inflációja megközelíti, vagy meghaladja a 100 %-ot.
4. Célszerű, hogy minden olyan gazdálkodó, amely ugyanannak a hiperinflációs gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanattól az időponttól kezdve alkalmazza ezt a standardot. Mindazonáltal, ez a standard annak a beszámolási időszaknak a kezdetétől fogva vonatkozik bármely gazdálkodó pénzügyi kimutatásaira, amikor a gazdálkodó a hiperinfláció létezését megállapítja abban az országban, amelyiknek a pénznemében a beszámolóját készíti.

#### PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOK ÚJramegállapítása

5. Az árak – különböző specifikus és általános politikai, gazdasági és társadalmi erők eredményeként – időben változnak. Az olyan specifikus erők, mint a keresletben és kínálatban bekövetkező változások, valamint a technológiai változások, az egyes árak jelentős mértékű és egymástól független emelkedését és csökkenését eredményezhetik. Az általános erők ezen túlmenően az általános árszintnek, ennek következtében pedig a pénz általános vásárlóerejének a változását is eredményezhetik.
6. A legtöbb országban az elsődleges pénzügyi kimutatásokat az eredeti bekerülésiérték-alapú számvitel alapján készítik, nem véve figyelembe sem az általános árszintben bekövetkezett változásokat, sem a birtokolt eszközök specifikus áremelkedését, kivéve azt, amennyiben az ingatlanok, gépek és berendezések, valamint a befektetések ártérítelhetők. Mindazonáltal néhány gazdálkodó annak a jelenlegi érték megközelítésnek az alapján készíti elsődleges pénzügyi kimutatásait, amely a birtokolt eszközök specifikus árváltozásainak hatását tükrözi.

7. Hiperinflációs gazdaságban a pénzügyi kimutatások, akár az eredeti bekerülési érték megközelítés alapján, akár a jelenlegi érték megközelítés alapján készülnek, kizárólag akkor használhatók, ha a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. Ezért ez a standard a hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodók elsődleges pénzügyi kimutatásaira vonatkozik. Az e standard által előírt információknak az újramegállapítás nélküli pénzügyi kimutatások kiegészítő információiként történő bemutatása nem megengedett. Ezenkívül, a pénzügyi kimutatásoknak az újramegállapítás előtt történő külön bemutatása ellenjavallt.
8. Egy hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodónak a pénzügyi kimutatásait, akár az eredeti bekerülésiérték-megközelítés, akár a jelenlegi értékmegközelítés alapján készülnek, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell megállapítania. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard által előírt, a megelőző időszakra vonatkozó összehasonlító adatokat, valamint a korábbi időszakokra vonatkozó bármely információt szintén a mérlegfordulónapi értékelési egységben kell megállapítani.
9. A nettó monetáris pozíción keletkező nyereséget vagy veszteséget a nettó eredménynek kell tartalmaznia, és azt elkülönülten közzé kell tenni.
10. A pénzügyi kimutatások e standardnak megfelelő újramegállapítása megköveteli bizonyos eljárások alkalmazását, valamint mérlegelést igényel. Ezeknek az eljárásoknak és mérlegeléseknek az időszakra történő következetes alkalmazása fontosabb, mint az újramegállapított pénzügyi kimutatásokban szereplő összegeknek a tökéletes pontossága.

*Eredeti bekerülési érték alapú pénzügyi kimutatások*

*Mérleg*

11. Azokat az összegeket a mérlegben, amelyeket még nem a mérlegfordulónapi értékelési egységben fejeztek ki, egy általános árinдекс alkalmazásával újramegállapítják.
12. A monetáris tételeket nem állapítják meg újra, mert azokat már a mérlegfordulónapon érvényes monetáris egységben fejezték ki. A monetáris tételek a rendelkezésre álló pénzeszköz, valamint a pénzben esedékes és fizetendő tételek.
13. A szerződés alapján árváltozásokhoz kapcsolt követeléseket és kötelezettségeket, mint például az indexhez kötött kötvényeket és kölcsönöket, a szerződésnek megfelelően helyesbítik, hogy megállapítsák a mérlegfordulónapon még rendezetlen összegeket. Ezeket a tételeket ezen a helyesbített értéken szerepeltetik az újramegállapított mérlegben.
14. Minden egyéb eszköz és kötelezettség nem monetáris jellegű. Néhány nem monetáris tételt a mérlegfordulónapon érvényes értéken tartanak nyilván, mint például nettó realizálható értéken és piaci értéken, így azokat nem állapítják meg újra. Minden egyéb nem monetáris eszközt és kötelezettséget újramegállapítanak.
15. A legtöbb nem monetáris tételt bekerülési értéken vagy értékcsökkenéssel csökkentett bekerülési értéken tartják nyilván; ezért ezek a tételek a megszerzésük időpontjában érvényes értékükön vannak kifejezve. Az egyes tételek újramegállapított bekerülési értékét vagy értékcsökkenéssel csökkentett bekerülési értékét úgy határozzák meg, hogy a megszerzés időpontja és a mérlegfordulónap közötti árindeváltozást alkalmazzák a tételek eredeti bekerülési értékére és a halmozott értékcsökkenésre. Ennélfogva az ingatlanok, gépek és berendezések, a befektetések, valamint a nyersanyag- és árukészletek, a goodwill, a szabadalmak, a védjegyek és a hasonló eszközök értéke beszerzésük időpontjától újramegállapításra kerül. A félkész- és késztermékkészletek értéke attól az időponttól kerül újramegállapításra, amikor beszerzésük és átalakításuk költségei felmerültek.
16. Az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésének időpontjáról részletes nyilvántartás nem biztos, hogy hozzáférhető, vagy nem biztos, hogy alkalmas a becslésre. Ilyen ritka körülmények között, e standard alkalmazásának első időszakában, szükség lehet arra, hogy a tételek újramegállapításának alapjául független szakmai értékelést használjanak.
17. Nem biztos, hogy általános árinдекс elérhető azokra az időszakokra, amelyekre vonatkozóan ez a standard előírja az ingatlanok, gépek és berendezések összegének újramegállapítását. Ezek között a ritka körülmények között szükséges lehet egy – például a beszámoló pénzneme és egy viszonylag stabil külföldi pénznem közötti árfolyammozgáson alapuló – becslést alkalmazni.

18. Néhány nem monetáris tételt nem a megszerzése időpontjában, vagy a mérlegfordulónapon érvényes értékén tartanak nyilván, például azokat az ingatlanokat, gépeket és berendezéseket, amelyeket valamely korábbi időpontban értékelték át. Ezekben az esetekben a könyv szerinti értéket az átértékelés időpontjától kezdve állapítják meg újra.
19. A nem monetáris tétel újramegállapított értékét a megfelelő nemzetközi számviteli standardoknak megfelelően csökkentik, ha az meghaladja a tétel jövőbeli felhasználásából (ideértve az eladása vagy egyéb módon történő elidegenítése által) megtérülő összeget. Ennélfogva az ilyen esetekben az ingatlanok, gépek és berendezések, a goodwill, a szabadalmak és a védjegyek újramegállapított értékét a megtérülő értékre, a készletek újramegállapított értékét a nettó realizálható értékre, a rövid távú befektetések újramegállapított értékét pedig a piaci értékre csökkentik.
20. Egy olyan befektetést befogadó, amelyet a tőke módszer alapján számolnak el, a hiperinflációs gazdaság pénznemében készítheti beszámolóját. Az ilyen befektetést befogadó mérlegét és eredménykimutatását ennek a standardnak megfelelően újramegállapítják, hogy a befektetőnek a befektetést befogadó nettó eszközállományában és működésének eredményében való részesedését kiszámolhassák. Ha a befektetést befogadó újramegállapított pénzügyi kimutatásait külföldi pénznemben fejezték ki, azokat záróárfolyamon váltják át.
21. Az infláció hatását rendszerint a hitelfelvételi költségek között mutatják ki. Nem helyénvaló mind a hitelfelvétellel finanszírozott beruházási kiadás értékének az újramegállapítása, mind pedig a hitelfelvételi költségek azon részének az aktiválása, amely ugyanabban az időszakban az inflációt kompenzálja. A hitelfelvételi költségeknek ezt a részét ráfordításként mutatják ki abban az időszakban, amelyben a költségek felmerülnek.
22. A gazdálkodó olyan megállapodás alapján is megszerezhet eszközöket, amely egy kifejezett kamatköltség felmerülése nélkül teszi lehetővé a fizetés elhalasztását. Ha nem kivitelezhető a kamat összegének kiszámítása, az ilyen eszközök értékét a kifizetés időpontjától, és nem a vásárlás időpontjától kezdve állapítják meg újra.
23. Az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standard megengedi a gazdálkodónak, hogy a hitelfelvétellel kapcsolatos árfolyam különbözeteket egy komoly és a közelmúltban történt leértékelést követően az eszközök könyv szerinti értékében vegye figyelembe. Ez a gyakorlat nem alkalmazható egy hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő gazdálkodó esetében akkor, amikor az eszköz könyv szerinti értékét az eszköz beszerzésének időpontjától kezdve állapítják meg újra.
24. A jelen standard alkalmazásának első időszaka kezdetén a saját tőke elemeit – a felhalmozott eredmény és az átértékelési többlet kivételével – egy általános árindex alkalmazásával állapítják meg újra attól az időponttól kezdve, amikor ezeket a tételeket rendelkezésre bocsátották, vagy más módon felmerültek. A korábbi időszakokban keletkezett átértékelési többleteket megszüntetik. Az újramegállapított eredménytartálokat az újramegállapított mérlegben szereplő egyéb összegekből vezetik le.
25. Az első időszak végén és a későbbi időszakokban a saját tőke minden elemét az időszak kezdetétől vagy – ha az későbbi – a rendelkezésre bocsátás időpontjától kezdve egy általános árindex alkalmazásával állapítják meg újra. A saját tőkében az időszak során történt mozgásokat az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardnak megfelelően közzéteszik.

#### Eredménykimutatás

26. Ez a standard előírja, hogy az eredménykimutatásban szereplő összes tételt a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben kell kifejezni. Ezért minden összeget újra meg kell állapítani a bevétel és ráfordítás tételeknek a pénzügyi kimutatásokba történő bekerülésének időpontjától az általános árindexben történt változás alkalmazásával.

#### A nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség

27. Inflációs időszakban a monetáris kötelezettségeket meghaladó monetáris eszközökkel rendelkező gazdálkodó olyan arányban vásárlóerőt veszít, a monetáris eszközöket meghaladó monetáris kötelezettségekkel rendelkező gazdálkodó pedig olyan arányban vásárlóerőt nyer, amilyen arányban az eszközök és kötelezettségek nincsenek az árszínhez kötve. Ez a nettó monetáris pozíción keletkező nyereség vagy veszteség levezethető úgy, mint a nem monetáris eszközök, a saját tőke és az eredménykimutatás tételek újramegállapított értékének, valamint az indexhez kapcsolt eszközök és kötelezettségek módosításának a különbözete. A nyereség vagy veszteség megbecsülhető az általános árindexben bekövetkezett változásnak a monetáris eszközök és a monetáris kötelezettségek különbözetének az időszakra számolt súlyozott átlagára történő alkalmazásával.

28. A nettó monetáris pozíció keletkező nyereséget vagy veszteséget a nettó eredmény tartalmazza. A megállapodás alapján árváltozásokhoz kötött eszközök és kötelezettségek 13. bekezdés alapján végzett módosítását a nettó monetáris pozíció keletkező nyereséggel vagy veszteséggel szemben számolják el. Az egyéb eredménykimutatás-tételek, mint például a kamatbevétel és -ráfordítás, valamint a befektetett vagy felvett kölcsönökre vonatkozó árfolyam-különbözetek, szintén a nettó monetáris pozícióhoz kapcsolódnak. Jóllehet az ilyen tételeket elkülönülten közzéteszik, segíthet, ha az eredménykimutatásban a nettó monetáris pozíció keletkező nyereséggel vagy veszteséggel együtt mutatják be azokat.

#### *Jelenlegi érték alapú pénzügyi kimutatások*

##### *Mérleg*

29. A jelenlegi értéken megállapított tételeket nem állapítják meg újra, mert azok már a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben vannak kifejezve. A többi mérlegtételt a 11–25. bekezdésnek megfelelően újramegállapítják.

##### *Eredménykimutatás*

30. A jelenlegi értéken alapuló eredménykimutatás – az újramegállapítás előtt – általában az abban az időpontban érvényes értéken tartalmazza a költségeket, amikor a költségek alapjául szolgáló ügyletek és események megtörténtek. Az értékesítési költségeket és az értékcsökkenési leírást a „felhasználás” időpontjában érvényes aktuális értéken mutatják ki; az árbevételt és az egyéb ráfordításokat a bekövetkezésükkor felmerült pénzügyi összegben mutatják ki. Ezért – egy általános árinдекс alkalmazásával – minden összeget újra meg kell állapítani a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben.

#### *A nettó monetáris pozíció keletkező nyereség vagy veszteség*

31. A nettó monetáris pozíció keletkező nyereséget vagy veszteséget a 27. és 28. bekezdésnek megfelelően számolják el. Mindazonáltal lehet, hogy a jelenlegi érték alapú eredménykimutatás – az IAS 15 Árváltozások hatását bemutató információk standard 16. bekezdésének megfelelően – a monetáris tételekre vonatkozóan már tartalmaz az árváltozások hatásait tükröző módosítást. Az ilyen módosítás a nettó monetáris pozíció keletkező nyereség vagy veszteség részét képezi.

#### *Adók*

32. A pénzügyi kimutatásoknak az e standard szerinti újramegállapítása növelheti az adóköteles nyereség és a számviteli eredmény közötti különbséget. Ezeket a különbségeket az IAS 12 Nyereségadó standardnak megfelelően számolják el.

#### *Cash-flow-kimutatás*

33. Ez a standard megköveteli, hogy a cash-flow-kimutatásban szereplő összes tételt a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben fejezzék ki.

#### *Összehasonlító adatok*

34. Az előző beszámolási időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat, akár eredeti bekerülésiérték-megközelítésen, akár jelenlegi érték-megközelítésen alapultak, az általános árinдекс alkalmazásával újramegállapítják úgy, hogy az összehasonlító pénzügyi kimutatások a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben legyenek bemutatva. A korábbi időszakokkal kapcsolatosan közzétett információkat is a beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben fejezik ki.

#### *Konzolidált pénzügyi kimutatások*

35. Egy hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő anyavállalatnak lehetnek olyan leányvállalatai, amelyek szintén hiperinflációs gazdaságok pénznemében készítik beszámolóikat. Az ilyen leányvállalatok pénzügyi kimutatásait – az anyavállalat által készített konszolidált pénzügyi kimutatásokba való bevonást megelőzően – újramegállapítják annak az országnak az általános árinдексének az alkalmazásával, amelynek a pénznemében a leányvállalat a beszámolót készíti. Ha egy ilyen leányvállalat külföldi leányvállalat, újramegállapított pénzügyi kimutatásait záróárfolyamon váltják át. A nem hiperinflációs gazdaság pénznemében beszámolót készítő leányvállalatoknak a pénzügyi kimutatásaival az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standard szerint kezelik.

36. Ha különböző időpontokban készült pénzügyi kimutatásokat konszolidálnak, az összes tételt, akár nem monetáris, akár monetáris, a konszolidált pénzügyi kimutatások fordulónapján érvényes értékelési egységben újra meg kell állapítani.

*Az általános árindef kiválasztása és használata*

37. A pénzügyi kimutatásoknak a jelen standardnak megfelelő újramegállapítása olyan általános árindef használatát követeli meg, amely az általános vásárlóerőben bekövetkezett változásokat tükrözi. Célszerű, hogy minden olyan gazdálkodó, amely ugyanannak a gazdaságnak a pénznemében készíti beszámolóját, ugyanazt az indexet használja.

**OLYAN GAZDASÁGOK, AHOL MEGSZŰNIK A HIPERINFLÁCIÓ**

38. Amikor egy gazdaságban megszűnik a hiperinfláció, és a gazdálkodó már nem a jelen standardnak megfelelően készíti és mutatja be pénzügyi kimutatásait, a gazdálkodónak úgy kell kezelnie a korábbi beszámolási időszak végén érvényes értékelési egységben kifejezett összegeket, hogy az lesz a későbbi pénzügyi kimutatásokban szereplő könyv szerinti értékek alapja.

**KÖZZÉTÉTEL**

39. A következő adatokat kell közzétenni <sup>(1)</sup>:
- a) azt a tényt, hogy a pénzügyi kimutatásokat és a korábbi időszakokra vonatkozó megfelelő adatokat a beszámoló pénznemének általános vásárlóerejében bekövetkezett változásoknak megfelelően újramegállapították, és ebből kifolyólag, a mérlegfordulónapon érvényes értékelési egységben állapították meg;
  - b) azt, hogy a pénzügyi kimutatásokat eredeti bekerülésiérték-megközelítés vagy a jelenlegi érték-megközelítés alapján készítették-e el; és
  - c) a mérlegfordulónapi árindef meghatározását és szintjét, valamint az indexnek a tárgy- és előző beszámolási időszak során bekövetkezett változását.
40. A jelen standard által megkövetelt közzétételek szükségesek ahhoz, hogy az inflációnak a pénzügyi kimutatásokra gyakorolt hatása kezelésének alapja világos legyen. Az is a céljuk, hogy ezen alap és az így adódó összegek jobb megértéséhez szükséges egyéb információkat is nyújtsanak.

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

41. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1990. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

**IAS 30 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD**

**(ÁTSZERKESZTVE 1994-BEN)**

**Közzétételek a bankok és hasonló pénzügyi intézmények pénzügyi kimutatásaiban**

Ez az átszerkesztett Nemzetközi Számviteli Standard hatályon kívül helyezi a Testület által eredetileg 1990 júniusában jóváhagyott standardot. A standard a Nemzetközi Számviteli Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerül bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

1998-ban módosították az IAS 30 24. és 25. bekezdéseit. A módosítások az IAS 25 Befektetések elszámolása standardra történő hivatkozásokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra történő hivatkozásokkal cserélik fel.

1999-ben módosították az IAS 30 26., 27., 50. és 51. bekezdéseit. Ezek a módosítások az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események standardra való hivatkozásokat az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardra történő hivatkozásokra cserélik fel, a szakkifejezéseket pedig összhangba hozzák az IAS 37-ben használt terminológiával.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-30 A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás értelmezést.



## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	252
Háttér	253
Számviteli politika	253
Eredménykimutatás	253
Mérleg	255
Függő tételek és kötelezettségvállalások, beleértve a mérlegen kívüli tételeket	256
Az eszközök és kötelezettségek lejáratai	257
Eszközök, kötelezettségek és mérlegen kívüli tételek koncentrációja	258
Hitelekkel és kölcsönökkel kapcsolatos veszteségek	258
Általános banki kockázatok	259
Biztosítékként elzálogosított eszközök	260
Letétkezelési tevékenység	260
Kapcsolt felekkel kötött ügyletek	260
Hatálybalépés napja	261

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

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot a bankok és hasonló pénzügyi intézmények (a továbbiakban „bankok”) pénzügyi kimutatásaira kell alkalmazni.
2. A jelen standard céljára a „bank” kifejezés magában foglal minden olyan pénzügyi intézményt, amelynek egyik fő tevékenysége betétek gyűjtése és kölcsönök felvétele, kölcsönnyújtási és befektetési céllal, és amely a bankokról szóló vagy hasonló jogi szabályozás hatálya alá tartozik. A standard mindezekre a gazdálkodókra vonatkozik, függetlenül attól, hogy szerepel-e a nevükben a „bank” szó.
3. A bankok világszerte jelentős és befolyásos üzletágot képviselnek. A legtöbb magánszemély és szervezet – akár betételhelyezőként, akár hitelfelvevőként – igénybe veszi a bankok szolgáltatásait. A bankok nagy szerepet játszanak a pénzügyi rendszerbe vetett bizalom fenntartásában a szabályozó hatóságokkal és kormányokkal fennálló szoros kapcsolatukon és az ezen hatóságok által rájuk kivetett szabályozásokon keresztül. Ezért jelentős és széles körű érdek fűződik ahhoz, hogy a bankok jól működjenek, különösen fontos tartós fizetőképességük és likviditásuk, valamint a különböző üzletágaikhoz fűződő kockázatok foka. A bankok tevékenységei és így számviteli és beszámolási követelményei is eltérnek a többi üzleti vállalkozásétól. Ez a standard elismeri a bankok sajátos igényeit. Azt is támogatja, hogy pénzügyi kimutatásokhoz fűzzenek magyarázatot, amely az olyan kérdésekkel foglalkozik, mint a likviditás és a kockázatok kezelése és ellenőrzése.
4. A jelen standard kiegészíti a többi nemzetközi számviteli standardot, amelyek a bankokra is vonatkoznak, kivéve ha azokat az adott standard mentesíti.

5. A jelen standard vonatkozik a bankok egyedi pénzügyi kimutatásaira és konszolidált pénzügyi kimutatásaira. Ha egy csoport végez banki műveleteket, akkor ezt a standardot ezekre a banki műveletekre konszolidált alapon kell alkalmazni.

#### HÁTTÉR

6. Egy bank pénzügyi kimutatásai felhasználóinak releváns, megbízható és összehasonlítható információkra van szükségük, amelyek segítséget nyújtanak nekik abban, hogy megítéljék a bank pénzügyi helyzetét és teljesítményét, és amely hasznos számukra a gazdasági döntések meghozatalában. A felhasználóknak olyan információkra is szükségük van, amelyek segítségével jobban megérthetik a bank tevékenységének sajátos jellemzőit. A felhasználóknak akkor is szükségük van az ilyen információkra, ha a bankok felügyelet alatt állnak és a szabályozó hatóságokat olyan információkkal is ellátják, amelyek a nyilvánosság számára nem mindig hozzáférhetőek. Ezért a bank pénzügyi kimutatásaiban megjelenő közzétételeknek kellően átfogóknak kell lenniük ahhoz, hogy kielégítsék a felhasználók igényeit, a vezetéstől ésszerűen elvárható határokon belül.
7. Egy bank pénzügyi kimutatásainak felhasználóit érdekli a bank likviditása és tartós fizetőképessége, továbbá a mérlegében kimutatott eszközökhöz és kötelezettségekhez, valamint a mérlegen kívüli tételekhez kapcsolódó kockázatok. A likviditás arra utal, hogy elegendő forrás áll-e rendelkezésre a betétkivonások és az egyéb pénzügyi elkötelezettségek esedékességgel történő teljesítéséhez. A tartós fizetőképesség a bank eszközeinek a kötelezettségeket meghaladó többletére utal, azaz a bank tőkemegfelelését jelenti. A bank ki van téve likviditási kockázatnak, valamint az árfolyamok ingadozásaiból, a kamatlábak mozgásából, a piaci árak változásaiból és az ügyfelek nem teljesítéséből fakadó kockázatoknak. Lehet, hogy ezek a kockázatok tükröződnek a pénzügyi kimutatásokban, de a felhasználók jobban megérthetik ezeket, ha a vezetés magyarázatot fűz a pénzügyi kimutatásokhoz, amely leírja, hogy hogyan kezeli és ellenőrzi a bank működésével járó kockázatokat.

#### SZÁMVITELI POLITIKA

8. A bankok eltérő módszereket alkalmaznak a pénzügyi kimutatásaikban szereplő tételek megjelenítésére és értékelésére. Bár kívánatos lenne ezeknek a módszereknek az összehangolása, ez kívül esik ennek a standardnak a hatókörén. Annak érdekében, hogy megfeleljenek az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard követelményeinek, és ezáltal lehetővé tegyék, hogy a felhasználók megértsék, hogy milyen alapelvek szerint készültek a bank pénzügyi kimutatásai, szükség lehet a következő tételekre vonatkozó számviteli politikák közzétételére:
  - a) a fő bevételtypusok elszámolása (lásd a 10. és 11. bekezdést);
  - b) a befektetések és a forgatási célú értékpapírok értékelése (lásd a 24. és 25. bekezdést);
  - c) a mérlegben kimutatott eszközöket és kötelezettségeket eredményező ügyletek és egyéb események megkülönböztetése azoktól az ügyletektől és egyéb eseményektől, amelyek révén csak függő tételek és kötelemlkek keletkeznek (lásd a 26. és 29. bekezdést);
  - d) a hitelekblől és kölcsönökből keletkező veszteségek meghatározásának, valamint a behajthatatlan hitelek és kölcsönök leírásának alapelve (lásd a 43–49. bekezdést); és
  - e) az általános banki kockázatokra vonatkozó díjak meghatározása és ezeknek a díjaknak a számviteli kezelése (lásd az 50–52. bekezdést).

Ezeknek a témáknak némelyike már meglévő nemzetközi számviteli standardok tárgya, míg mások szabályozása egy későbbi időpontban várható.

#### EREDMÉNYKIMUTATÁS

9. A banknak olyan eredménykimutatást kell készítenie, amely a bevételeket és a ráfordításokat jellegük szerint csoportosítja, és közzéteszi a fő bevétel- és ráfordítástypusok összegeit.

10. A többi nemzetközi számviteli standard követelményein túlmenően, az eredménykimutatásban szereplő közzétételeknek vagy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzéseknek ki kell terjedniük – de nem korlátozódnak – a következő bevételi és ráfordítási tételekre:
- Kamat és kamat jellegű bevételek
  - Kamatköltség és kamat jellegű kifizetések
  - Osztalékbevétel
  - Díj- és jutalékbevétel
  - Fizetett díjak és jutalékok
  - Forgatási célú értékpapírokból származó nyereségek és veszteségek különbözete
  - Befektetési célú értékpapírokból származó nyereségek és veszteségek különbözete
  - Devizaműveletekből származó nyereségek és veszteségek különbözete
  - Egyéb működési bevétel
  - Hitelek és kölcsönök vesztesége
  - Általános ügyviteli költségek
  - Egyéb működési költségek.
11. A bankok működéséből keletkező fő bevételtípusok közé tartoznak a kamatok, a szolgáltatások díjai, a jutalékok és a kereskedési tevékenység eredménye. Minden bevételtípust elkülönülten tesznek közzé, hogy a felhasználók megítélhessék a bank teljesítményét. Ezek a közzétételek az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard által megkövetelt, a bevételi forrásra vonatkozó közzétételeken felül vannak.
12. Egy bank működéséből keletkező ráfordítások fő típusai a kamatok, a jutalékok, a hitelek és kölcsönök veszteségei, a befektetések könyv szerinti értékének csökkenésével kapcsolatos leírások és az általános ügyviteli költségek. Minden ráfordítástípust elkülönülten tesznek közzé, hogy a felhasználók megítélhessék a bank teljesítményét.
13. A bevételi és ráfordítási tételeket nem lehet nettósítani, kivéve a fedezeti ügyletekhez kapcsolódó, vagy a 23. bekezdés szerint nettósított eszközökhöz és kötelezettségekhez kapcsolódó tételeket.
14. A fedezeti ügyletekhez és a 23. bekezdésben leírtak szerint nettósított eszközökhöz és kötelezettségekhez kapcsolódó esetektől eltérő nettósítás megakadályozza, hogy a felhasználók meg tudják ítélni a bank elkülönült tevékenységeinek teljesítményét és az egyes eszközcsoportokon elért megtérülést.
15. A következőkből származó nyereségeket és veszteségeket általában nettó alapon jelentik:
- a) a forgatási célú értékpapírok elidegenítése és könyv szerinti értékük változásai;
  - b) a befektetési célú értékpapírok elidegenítése; és
  - c) a külföldi pénznemekben végrehajtott ügyletek.
16. A kamatbevételt és a kamatráfordítást elkülönülten teszik közzé, hogy a nettó kamat összetételének és az abban bekövetkező változások okának jobb megértését biztosítsák.
17. A nettó kamat a két kamatláb és a felvett és a kihelyezett hitelállomány szorzata. Kívánatos lenne, hogy a vezetés magyarázatot adjon az időszak átlagos kamatlábairól, a kamatozó eszközök átlagos állományáról és a kamatozó kötelezettségek átlagos állományáról. Egyes országokban a kormányok azzal segítik a bankokat, hogy a piacinál lényegesen alacsonyabb kamat mellett betéteket helyeznek el, és egyéb hitelkonstrukciókat bocsátanak rendelkezésükre. Ilyen esetekben a vezetés magyarázatában gyakran közzéteszi ezeknek a betéteknek és konstrukcióknak a nagyságát és a bank nettó eredményére gyakorolt hatásukat.

## MÉRLEG

18. A banknak olyan mérleget kell készítenie, amely az eszközöket és a kötelezettségeket jellegük szerint csoportosítja, és olyan sorrendben teszi közzé őket, amely tükrözi viszonylagos likviditásukat.
19. A többi nemzetközi számviteli standard követelményein túlmenően, a mérlegben szereplő közzétételek vagy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzések ki kell terjedjenek – de nem korlátozódnak – a következő eszközökre és kötelezettségekre:

## Eszközök

- Készpénz és a központi banknál vezetett számlák egyenlegei
- Kincstárjegyek és egyéb, a központi banknál viszontleszámítható értékpapírok
- Forgatási céllal tartott állampapírok és más értékpapírok
- Más bankokhoz történt kihelyezések, és más bankoknak nyújtott hitelek és kölcsönök
- Egyéb pénzügyi kihelyezések
- Ügyfeleknek nyújtott hitelek és kölcsönök
- Befektetési célú értékpapírok.

## Kötelezettségek

- Más bankoktól származó betétek
  - Egyéb pénzügyi betétek
  - Más betételhelyezőknek járó összegek
  - Letéti jegyek
  - Váltók és más papíralapú kötelezettségek
  - Egyéb kölcsönvett források.
20. Egy bank eszközei és kötelezettségei csoportosításának leghasznosabb megközelítése a jellegük szerinti csoportosítás és a megközelítő likviditásuk sorrendjében való felsorolás; ez nagyjából közelítheti a lejáratukat. A rövid és hosszú lejáratú tételeket nem mutatják be elkülönítve, mert egy bank eszközeinek és kötelezettségeinek többsége rövid időn belül realizálható, vagy rendezhető.
21. A más bankokkal, a pénzügyi egyéb szereplőivel, és más betételhelyezőkkel fennálló egyenlegek megkülönböztetése releváns információ, mert biztosítja a banknak a többi bankkal és a pénzügyi fennálló kapcsolatainak, és a tőlük való függésének megértését. Ezért egy bank közzéteszi:
- a) a központi bankkal szembeni egyenlegeit;
  - b) más bankoknál lévő kihelyezéseit;
  - c) egyéb pénzügyi kihelyezéseit;
  - d) más bankoktól származó betétállományát;
  - e) egyéb pénzügyi betétállományát; és
  - f) egyéb betétállományát.
22. Egy bank általában nem ismeri letéti jegyeinek birtokosait, mert a letéti jegyek rendszerint a nyílt piacon forognak. Ezért a bank elkülönülten közzéteszi azt a betétállományt, amely saját kibocsátású letéti jegyeiből vagy egyéb forgatható papírjaiból származik.

23. Egy eszköznek vagy kötelezettségnek a mérlegben szereplő összege nem nettósítható más kötelezettség vagy eszköz levonásával, kivéve ha a beszámításra törvényes jog van, és, ha a nettósítás az adott eszköz vagy kötelezettség várható realizálási vagy rendezési módját fejezi ki.
24. A banknak közzé kell tennie a pénzügyi eszközei és kötelezettségei minden csoportjának a valós értékét az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardok követelményei szerint.
25. Az IAS 39 a pénzügyi eszközöket négy csoportba sorolja: a gazdálkodó által keletkeztetett hitelek és követelések, lejáratig tartandó befektetések, kereskedési céllal tartott pénzügyi eszközök és értékesíthető pénzügyi eszközök. A bank közzéteszi legalább ennek a négy pénzügyi eszközcsoportnak a valós értékét.

#### FÜGGŐ TÉTELEK ÉS KÖTELEZETTSÉGVÁLLALÁSOK, BELEÉRTVE A MÉRLEGEN KÍVÜLI TÉTELEKET

26. Egy banknak közzé kell tennie a következő függő tételeket és kötelezettségvállalásokat:
- a) azoknak a hitelek nyújtására vonatkozó kötelezettségvállalásoknak a jellegét és összegét, amelyek visszavonhatatlanok, mivel azokat a bank nem vonhatja vissza tetszése szerint anélkül, hogy ne kockáztatna jelentős kötbért vagy költséget; és
  - b) a mérlegen kívüli tételekből származó függő tételek és kötelezettségvállalások jellegét és összegét, köztük a következőkhöz kapcsolódókat:
    - i. közvetlen hitelhelyettesítők, beleértve az általános adógaranciákat, a banki elfogadványi garanciákat és készenléti akkreditíveket, amelyek hitelek és értékpapírok pénzügyi garanciájaként szolgálnak;
    - ii. bizonyos, ügyletekhez kapcsolódó függő kötelezettségek, beleértve a teljesítési garanciákat, az ajánlati garanciákat, a jótállásokat és az adott ügyletekhez kapcsolódó készenléti akkreditíveket;
    - iii. árumozgásból keletkező rövid lejáratú, automatikusan kiegyenlítendő, üzletkötéshez kapcsolódó függő kötelezettségek, például az okmányos meghitelezések, amelyek esetében a szállítmány jelenti a biztosítékot;
    - iv. a mérlegben meg nem jelenített értékesítési és visszavásárlási megállapodások;
    - v. a kamatokhoz és a devizaárfolyamokhoz kapcsolódó tételek, köztük a csere (swap), opciós és határidős ügyletek; és
    - vi. az egyéb kötelezettségvállalások, jegy kibocsátási konstrukciók és feltöltendő, jegyzési konstrukciók.
27. Az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard foglalkozik általában a függő kötelezettségek elszámolásával és közzétételével. A standard a bankokat különösen érinti, mert a bankoknak gyakran keletkeznek különböző típusú – visszavonható és visszavonhatatlan – függő kötelezettségei és kötelei, melyek összege gyakran jelentős és lényegesen magasabb, mint más kereskedelmi vállalkozások esetében.
28. Sok banknak vannak olyan ügyletei is, amelyek a mérlegben eszközként vagy kötelezettségként még nem kerülnek kimutatásra, de amelyek függő kötelezettségeket és kötelezettségvállalásokat eredményeznek. Az ilyen mérlegen kívüli tételek gyakran a banki tevékenység számottevő részét képezik és jelentős kihatással lehetnek azon kockázat szintjére, amelynek a bank ki van téve. Ezek a tételek más kockázatokat növelhetnek vagy csökkenthetnek, például egyes mérlegben szereplő eszközök és kötelezettségek fedezetétől szolgálhatnak. Mérlegen kívüli tételek keletkezhetnek ügyletek megbízásából végzett ügyletekből, vagy a bank saját kereskedési pozíciójából.
29. A pénzügyi kimutatások felhasználóinak tudniuk kell egy bank függő kötelezettségeiről és visszavonhatatlan kötelezettségvállalásairól, a bank likviditását és tartós fizetőképességét érintő hatásaik és a bennük foglalt potenciális veszteségek miatt. A felhasználók megfelelő tájékoztatásra tartanak továbbá igényt a bank mérlegen kívüli ügyleteinek jellegéről és összegéről.

## AZ ESZKÖZÖK ÉS KÖTELEZETTSÉGEK LEJÁRATAI

30. A banknak elemzést kell közzétennie eszközeiről és kötelezettségeiről lejárataik szerinti csoportosításban, a mérleg fordulónapjától a szerződés szerinti lejárat időpontjáig hátralévő idő szerint.
31. Egy bank vezetése szempontjából alapvető fontosságú az eszközök és kötelezettségek lejáratának és kamatlábainak összhangja, vagy az attól való ellenőrzött eltérés. A bankok általában soha nincsenek teljes összhangban, hiszen a megkötött ügyletek sokszor határozatlan időre jönnek létre, típusuk pedig különböző. Egy összhangban nem lévő pozíció növelheti a nyereségességet, de fokozhatja a veszteség kockázatát is.
32. Az eszközök és kötelezettségek lejáratok, valamint a kamatozó kötelezettségek lejáratkor – elfogadható költségen – történő pótlásának képessége fontos tényezők a bank likviditásának és annak megítélése szempontjából, hogy a bank mennyire van kitéve a kamatok és az árfolyamok változásainak. A bank – annak érdekében, hogy likviditásának megítéléséhez megfelelő tájékoztatást nyújtson – minimálisan közzétesz egy elemzést eszközeinek és kötelezettségeinek lejárat szerinti csoportosításáról.
33. Az egyes eszközök és kötelezettségek esetében alkalmazott lejárat szerinti csoportosítás bankonként és attól függően változik, hogy az adott eszközök és kötelezettségek esetében mi a legmegfelelőbb. Példák arra, hogy milyen időszakokat szoktak alkalmazni:
- 1 hónapon belül;
  - 1–3 hónap között;
  - 3 hónap és 1 év között;
  - 1–5 év között; és
  - 5 év múlva, vagy azon túl.
- Az időszakokat gyakran összevonják, hitelek és kölcsönök esetében például az éven belüli és az éven túli esedékesség szerinti csoportosítást szokták alkalmazni. Amennyiben a visszafizetés egy időszak alatt részletekben történik, minden részletet ahhoz az időszakhoz rendelnek hozzá, amelyben a szerződés szerint esedékes, vagy amelyben kifizetése vagy befolyása várható.
34. Lényeges, hogy a bank azonos lejáratú időszakokat alkalmazzon az eszközökre és a kötelezettségekre. Ez világossá teszi azt, hogy mennyire felelnek meg egymásnak a lejáratok és banknak a más likviditási forrásokra való, ebből következő ráutaltságát.
35. A lejáratok kifejezhetők:
- a visszafizetés napjáig hátralévő időszak szerint;
  - a visszafizetés napjáig terjedő eredeti lejáratú időszak szerint; vagy
  - a következő kamatváltoztatási lehetőségig hátralévő időszak szerint.
- Az eszközöknek és kötelezettségeknek a visszafizetés napjáig hátralévő időszak szerinti elemzése alapján lehet a legjobban megítélni egy bank likviditását. A bank a visszafizetés napjáig terjedő eredeti lejáratú időszakokat is közzéteheti, hogy tájékoztatást nyújtson finanszírozási és üzleti stratégiájáról. Ezen túlmenően, a bank a legközelebbi kamatváltoztatási lehetőség időpontját alapul véve is közzéteheti a lejárat szerinti csoportosítást, hogy bemutassa, mennyire van kitéve a kamatkockázatoknak. A vezetés a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött magyarázataiban tájékoztatást adhat a kamatkockázatról és arról, hogyan kezeli és ellenőrzi ezeket a kockázatokat.
36. Számos országban a bankbetétek látra szólóak, és a bank által nyújtott kölcsönök is kérésre visszafizetendőek lehetnek. A gyakorlatban azonban ezeket a betéteket és kölcsönöket gyakran hosszú ideig felvétel vagy visszafizetés nélkül fenntartják; így a tényleges visszafizetés időpontja későbbi, mint a szerződés szerinti időpont. Mindazonáltal, egy bank a szerződéses lejáratok figyelembevételével teszi közzé az elemzést, – még akkor is, ha a szerződés szerinti visszafizetési időszak gyakran nem azonos a tényleges időszakkal –, mivel a szerződés szerinti időpontok tükrözik a bank eszközeihez és kötelezettségeihez kapcsolódó likviditási kockázatokat.
37. A bank egyes eszközeinek nincs szerződés szerinti lejárat. Ezeknél az eszközöknél rendszerint azt az időpontot tekintik a lejárat időpontjának, amikor az eszköz feltételezhetően realizálódik.

38. A lejárat szerinti csoportosítás alapján a felhasználók a helyi banki gyakorlat figyelembevételével alkotnak képet a bank likviditásáról, ideértve a bankok rendelkezésére álló forrásokat. Egyes országokban rövid lejáratú források érhetők el normál üzletmenet keretében a pénzpiacon, vagy – sürgős esetben – a központi banknál. Más országokban erre nincs mód.
39. Annak érdekében, hogy a felhasználók teljes képet kapjanak a lejárat szerinti csoportosításról, a pénzügyi kimutatásokban szereplő közzétételeket szükséges lehet kiegészíteni arra vonatkozó információkkal, hogy mekkora annak valószínűsége, hogy a visszafizetések a lejáratig hátralévő időszakban megtörténnek. Ezért a vezetés a pénzügyi kimutatásokhoz készült magyarázataiban tájékoztatást adhat a tényleges lejáratú időszakokról és arról, hogy hogyan kezeli és ellenőrzi a különböző lejáratokkal és kamatlábakkal járó kockázatokat és kitétségeket.

#### ESZKÖZÖK, KÖTELEZETTSÉGEK ÉS MÉRLEGEN KÍVÜLI TÉTELEK KONCENTRÁCIÓJA

40. A banknak közzé kell tennie eszközeinek, kötelezettségeinek és mérlegen kívüli tételeinek bármely jelentős koncentrációit. Ezeket a közzétételeket földrajzi területekre, ügyfél- vagy ágazati csoportokra, vagy egyéb kockázat koncentrációra vonatkozóan kell megtenni. A banknak közzé kell tennie a jelentős nettó deviza kitétség összegét is.
41. A bank közzéteszi az eszközeinek megoszlásában és a kötelezettségeinek forrásaiban lévő jelentős koncentrációt, mert ez a közzététel az eszközök realizálásával és a bank rendelkezésére álló forrásokkal kapcsolatos potenciális kockázatok hasznos jelzője lehet. Ezeket a közzétételeket földrajzi területekre, ügyfél- vagy ágazati csoportokra, vagy egyéb kockázatkonzentrációra vonatkozóan készítik, a bank helyzetének megfelelően. Hasonló elemzés és magyarázat a mérlegen kívüli tételek esetében is fontos. A földrajzi területek lehetnek önálló országok, országcsoportok, vagy országon belüli régiók; az ügyfelekkel kapcsolatos közzétételek vonatkozhatnak szektorokra, mint például kormányzatokra, állami hatóságokra, valamint kereskedelmi és üzleti vállalkozásokra. Mindezeket a közzétételeket az IAS 14 Szegmensnek szerinti jelentés standardban előírt szegmensek szerinti információkon felül teszik.
42. A jelentős nettó deviza kitétség közzététele szintén egy hasznos jelzés az árfolyamváltozásokból származó veszteségek kockázatára.

#### HITELEKKEL ÉS KÖLCSÖNÖKKEL KAPCSOLATOS VESZTESÉGEK

43. A banknak a következőket kell közzétennie:
- a számviteli politika azon részét, amely leírja, hogy a behajthatatlan hiteleket és kölcsönöket milyen alapon számolja el ráfordításként és írja le;
  - a hitelekkel és kölcsönökkel kapcsolatos veszteségekre képzett céltartalék mozgásának részletei az időszak folyamán. Elkülönítlen kell közzétenni a behajthatatlan hitelek és kölcsönök vesztesége miatt az időszak folyamán ráfordításként elszámolt összeget, a tárgyidőszakban leírt hitelek és kölcsönök összegét, valamint a hitelek és kölcsönök miatt korábban leírt, de az időszak folyamán megtérült összeget;
  - a hitelekkel és a kölcsönökkel kapcsolatos veszteségekre képzett céltartalék összesített összegét a mérlegfordulónapon; és
  - azoknak a hiteleknek és kölcsönöknek a mérlegben szereplő összesített összegét, amelyekre nem határoztak el kamatot, és azt, hogy milyen alapon állapították meg az ilyen hitelek és kölcsönök könyv szerinti értékét.
44. Minden, hitelekkel és kölcsönökkel kapcsolatos veszteségre elkülönített összeget – a határozottan azonosított vagy olyan potenciális veszteségeken felül, amelyek a tapasztalatok szerint a hitel- és kölcsönállományban benne vannak – a felhalmozott eredmény elkülönítéseként elszámolni. Minden olyan jóváírás, amely az ilyen összegek csökkentéséből származik, az eredménytartalékot növeli, és nem kerül figyelembevételre az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában.

45. Elkerülhetetlen, hogy a bankok rendes üzleti tevékenységük során ne szenvedjenek el veszteséget a kihelyezett hiteleken, kölcsönökön és más hitelkonstrukciókon annak következtében, hogy azok részben vagy teljesen behajthatatlanokká válnak. Az egyedileg azonosított veszteségek összegét ráfordításként számolják el, és levonják a hitelek és kölcsönök megfelelő kategóriájának könyv szerinti értékéből, mint hitelezési veszteségekre képzett céltartalékot. A nem egyedileg azonosított, de a tapasztalatok alapján a hitel- és kölcsönállományban benne rejlő veszteségeknek az összegét szintén ráfordításként számolják el és levonják a hitelek és kölcsönök teljes könyv szerinti értékéből, mint hitelezési veszteségekre képzett céltartalékot. Ezeknek a veszteségeknek a becslése a vezetés megítélésétől függ, lényeges azonban, hogy a vezetés a becslést időszakra időszakra következetesen alkalmazza.
46. Helyi körülmények vagy törvények megkívánhatják, vagy lehetővé tehetik, hogy egy bank tartalékot képezzen hitelezési veszteségekre azokon a veszteségeken felül is, amelyeket egyedileg azonosítottak, vagy amelyeket a tapasztalatok szerint – a hitel- és kölcsönállományban benne vannak. Bármely ilyen elkülönített összeg a felhalmozott eredmény elkülönítését jelenti, nem pedig egy ráfordítást, amelyet számításba vesznek az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének a meghatározásakor. Hasonlóképpen, minden olyan jóváírás, amely az ilyen összegek csökkentéséből származik, a felhalmozott eredményt növeli, és nem kerül figyelembevételre az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában.
47. Egy bank pénzügyi kimutatásai felhasználóinak ismerniük kell a hitelezési veszteségeknek a bank pénzügyi helyzetére és teljesítményére gyakorolt hatását; így jobban meg tudják ítélni, hogy a bank milyen hatékonyan használta fel forrásait. Ezért a bank közzéteszi, hogy mennyi volt a hitelekre és kölcsönökre képzett értékvesztés összesített összege a mérleg fordulónapján, és hogyan változott ez az összeg a beszámolási időszak folyamán. Az értékvesztés változásait – beleértve a korábban leírt, majd a beszámolási időszakban megtérült összegeket is – elkülönülten mutatják be.
48. Egy bank dönthet úgy, hogy egy hitel vagy kölcsön esetében nem határol el kamatot, például akkor, ha a hitelfelvevő egy meghatározott időszakra hosszabb ideje hátralékban van a kamat vagy a tőke fizetésével. A bank közzéteszi azoknak a hiteleknek és kölcsönöknek az összesített összegét a mérleg fordulónapján, amelyekre nem határolt el kamatot, és közzéteszi, hogy milyen alapon határozza meg az ilyen hitelek és kölcsönök könyv szerinti értékét. Az is kívánatos, hogy a bank közzétegye, hogy elszámol-e kamatbevételt az ilyen hitelekre és kölcsönökre, és hogy milyen hatást gyakorol eredménykimutatására a kamat elhatárolásának elmaradása.
49. Amennyiben a hitelek és kölcsönök nem hajthatók be, azokat leírják és összegüket a veszteségekre képzett céltartalékkal szemben számolják el. Egyes esetekben ezek a hitelek és kölcsönök addig nem kerülnek leírásra, amíg minden szükséges jogi eljárás be nem fejeződik, és a veszteség végleges összege meghatározásra nem kerül. Más esetekben korábban kerülnek leírásra, például akkor, ha a hitelfelvevő egy adott időszakban esedékes kamatokból semmit sem fizetett, és a tőkéből sem térített vissza semmit. Mivel a behajthatatlan hitelek és kölcsönök leírásának ideje változó, a bruttó hitel- és kölcsönállomány, valamint a veszteségekre képzett céltartalékok összege hasonló körülmények között is jelentősen eltérhet. Ezért a bank közzéteszi a behajthatatlan hitelek és kölcsönök leírására alkalmazott politikáját.

#### ÁLTALÁNOS BANKI KOCKÁZATOK

50. Az általános banki kockázatokra – beleértve a jövőbeli veszteségekre és egyéb előre nem látható kockázatokra és függő tételekre – elkülönített bármely összeget elkülönülten közzé kell tenni, mint a felhalmozott eredmény elkülönítését. Minden olyan jóváírás, amely az ilyen összegek csökkentéséből származik, a felhalmozott eredményt növeli, és nem vehető figyelembe az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában.
51. A helyi körülmények vagy törvények megkívánhatják, vagy lehetővé tehetik, hogy a bank tartalékot képezzen általános banki kockázatokra – vagyis a jövőbeli veszteségekre és egyéb előre nem látható kockázatokra – a 45. bekezdésben meghatározott hitelezési veszteségekkel kapcsolatos értékvesztésen túlmenően. A banknak azt is előírhatják, vagy engedélyezhetik, hogy a függő tételekre tartalékot képezzen. Ezek az általános banki kockázatokra és függő tételekre felretett összegek az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard szerint nem felelnek meg a céltartalékként való kimutatás feltételeinek. Ezért a bank ezeket az összegeket a felhalmozott eredmény elkülönítéséként jeleníti meg. Erre a kötelezettségek túlértékelésének, az eszközök alulértékelésének, közzé nem tett elhatárolásoknak és a céltartalékoknak, valamint a nettó eredmény és a tőke eltorzítása lehetőségének elkerülése miatt van szükség.



52. Az eredménykimutatás nem nyújthat releváns és megbízható információt a bank teljesítményéről, ha az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége tartalmazza az általános banki kockázatokra, vagy egyéb függő tételekre elkülönített, közzé nem tett összegek, vagy az ilyen összegek visszairásából származó – közzé nem tett – jóváírások hatásait. Hasonlóképpen, a mérleg nem nyújthat releváns és megbízható információt egy bank pénzügyi helyzetéről, ha a mérleg túlértékelt kötelezettségeket, alulértékelt eszközöket vagy közzé nem tett elhatárolásokat és céltartalékokat tartalmaz.

#### BIZTOSÍTÉKKÉNT ELZÁLOGOSÍTOTT ESZKÖZÖK

53. Egy banknak közzé kell tennie a biztosított kötelezettségeinek összesített összegét, valamint a biztosítékként elzálogosított eszközök jellegét és könyv szerinti értékét.
54. Egyes országokban a bankokat törvény vagy szokásjog arra kötelezi, hogy eszközöket adjanak biztosítékul bizonyos betétek és egyéb kötelezettségek fedezetéül. Az érintett összegek gyakran tekintélyesek, ezért jelentős kihatással lehetnek egy bank pénzügyi helyzetének megítélésére.

#### LETÉTKEZELÉSI TEVÉKENYSÉG

55. A bankok gyakran letétkezelőként vagy egyéb ügygondnoki minőségben szerepelnek, ennek eredményeként eszközöket őriznek vagy helyeznek ki magánszemélyek, alapok, nyugdíjpénztárak és más intézmények megbízásából. Feltéve, hogy a letétkezelői vagy hasonló jogviszonyt a törvény elismeri, ezek az eszközök nem a bank eszközei, ezért nem is szerepelnek annak mérlegében. Ha a bank jelentős letétkezelési tevékenységet folytat, akkor ezt a tényt, valamint ennek a tevékenységnek a mértékét pénzügyi kimutatásaiban közzéteszi, tekintettel arra a lehetséges kötelezettségre, amely akkor merülhet fel, ha ügygondnoki feladatainak nem megfelelően tenne eleget. Ebben a tekintetben a letétkezelési tevékenységbe nem tartoznak bele a biztonságos őrzés feladatai.

#### KAPCSOLT FELEKKEL KÖTÖTT ÜGYLETEK

56. Az IAS 24 Kapcsolt felekre vonatkozó közzétételek standard általánosságban foglalkozik a kapcsolt felekkel fenntartott kapcsolatokkal, valamint a beszámolót készítő gazdálkodó és kapcsolt felei közötti üzletkötésekkel összefüggő közzétételekkel. Egyes országokban a jogi szabályozás vagy a felügyeleti hatóságok tiltják vagy korlátozzák, hogy a bankok kapcsolt felekkel ügyleteket kössenek, ugyanakkor más országokban az ilyen ügyletek megengedettek. Az IAS 24 különösen az olyan országokban lévő bankok pénzügyi kimutatásainak elkészítése tekintetében releváns, amelyek az ilyen tranzakciókat megengedik.
57. A kapcsolt felekkel kötött bizonyos ügyleteket más feltételekkel bonyolíthatnak le, mint nem kapcsolt felekkel. Például a bank nagyobb összeget kölcsönözhet egy kapcsolt félnek, vagy alacsonyabb kamatot számíthat fel, mint egyébként hasonló körülmények között egy nem kapcsolt fél esetében tenné; a kölcsönök vagy a betétek mozgása kapcsolt felek között gyorsabb és egyszerűbb lehet, mintha nem kapcsolt felek között történné. Még ha a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek a bank rendes ügymenetéhez tartoznak is, az ezekről szóló információra a felhasználóknak szükségük van, és közzétételüket az IAS 24 előírja.
58. Ha a bank kapcsolt felekkel folytatott ügyleteket, közzé kell tennie a kapcsolt féllel fennálló kapcsolat jellegét, az ügyletek típusait, valamint az ügyletek elemeit, amelyek szükségesek a bank pénzügyi kimutatásainak megértéséhez. Az IAS 24 előírásai szerint a banknak általában közzé kell tennie a kapcsolt felekkel szemben alkalmazott hitelnyújtási politikáját, valamint a kapcsolt felekkel kötött ügyletekre vonatkozóan a következők összegét vagy arányát:
- a) minden egyes hitel és kölcsön, betét, idegen váltó és saját váltó; a közzétételek tartalmazhatják az állomány összesített összegét az időszak kezdetén és végén, továbbá a beszámolási időszak folyamán nyújtott kölcsönöket, elfogadott betéteket, visszafizetéseket és egyéb változásokat;

- b) minden fő bevétel típus, kamatköltség és fizetett jutalék;
- c) a beszámolási időszakban hitelezési veszteségekre elszámolt ráfordítás összege, valamint az értékvesztés összege a mérleg fordulónapján; és
- d) a visszavonhatatlan kötelmek és függő tételek, valamint a mérlegen kívüli tételekből származó kötelmek.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

59. A jelen Nemzetközi Számvetési Standard a bankoknak az 1991. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő beszámolási időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásai tekintetében lép hatályba.

### IAS 31 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD (MÓDOSÍTVA 2000-BEN)

#### Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolósa

Az IAS 31-et az IASC Bizottság 1990 novemberében hagyta jóvá.

1994 novemberében az IAS 31 szövege átszerkesztésre került, hogy a Nemzetközi Számvetési Standardok számára 1991-től elfogadott módosított formában kerüljön bemutatásra. Az eredetileg elfogadott szöveghez képest lényeges módosításokra nem került sor. Egyes szakkifejezések megváltoztatásra kerültek, hogy összhangba kerüljenek a Nemzetközi Számvetési Standard Bizottság (IASB) jelenlegi gyakorlatával.

1998 júliusában a 39. és 40. bekezdést módosították és a 41. új bekezdés hozzáadásra került az IAS 36 Eszközök értékvesztése standarddal való összhang érdekében.

1998 decemberében az IAS 31 standard 35. és 42. bekezdése módosításra került, hogy az IAS 25 Befektetések elszámolása standardra vonatkozó hivatkozásokat az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardra történő hivatkozásokkal cseréljék fel.

1999 márciusában az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard módosította a 45. bekezdést, hogy a szakkifejezések összhangba kerüljenek az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban használtakkal.

2000 októberében módosították a 35. bekezdést, hogy az összhangban legyen a többi kapcsolódó Nemzetközi Számvetési Standard hasonló bekezdéseivel. A 35. bekezdés módosítása abban az időpontban válik hatályossá, amikor a gazdálkodó először alkalmazza az IAS 39-et.

Egy SIC Értelmezés vonatkozik az IAS 31-re:

- SIC-13: Közös vezetésű vállalkozások – A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai

#### TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Hatókör	262
Fogalmak	262
Közös vállalkozás formái	263
Szerződéses megállapodás	263

Közös ellenőrzés alatti tevékenység	264
Közös ellenőrzés alatt álló eszközök	264
Közös vezetésű vállalkozások	265
A tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásai	266
Javasolt eljárás – arányos konszolidáció	266
Megengedett alternatív eljárás – tőkemódszer	267
A javasolt és a megengedett alternatív eljárások alóli kivételek	267
A közös vállalkozás tulajdonosának egyedi pénzügyi kimutatásai	267
A közös vállalkozás tulajdonosa és a közös vállalkozás közötti tranzakciók	268
Közös vállalkozásokban lévő részesedések szerepeltetése a befektető pénzügyi kimutatásaiban	268
A közös vállalkozások működtetői	268
Közzététel	268
Hatálybalépés napja	269

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

## HATÓKÖR

1. Ezt a standardot kell alkalmazni a közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek elszámolására, valamint a közös vállalkozás eszközeinek, kötelezettségeinek, bevételeinek és ráfordításainak szerepeltetésére a közös vállalkozás tulajdonosainak és a befektetőknek a pénzügyi kimutatásaiban, függetlenül attól, hogy a közös vállalkozási tevékenység milyen szerkezetben, vagy formában valósul meg.

## FOGALMAK

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

A közös vállalkozás olyan szerződéses megállapodás, amelynek keretében két vagy több szereplő úgy végez gazdasági tevékenységet, hogy közös a tevékenység fölötti ellenőrzés.

Az ellenőrzés egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikái irányítására való képesség annak érdekében, hogy abból hasznot szerezzenek.

A közös ellenőrzés egy gazdasági tevékenység fölött gyakorolt ellenőrzési jog szerződésben rögzített megosztása.

A jelentős befolyás egy gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikájával kapcsolatos döntésekben való részvétel képessége, de nem ezen politikák ellenőrzése vagy közös ellenőrzése.

A közös vállalkozás tulajdonosa egy olyan fél a közös vállalkozás számára, aki közös ellenőrzést gyakorol az adott közös vállalkozás felett.

A befektető a közös vállalkozásban egy olyan fél egy közös vállalkozás számára, aki nem gyakorol közös ellenőrzést az adott közös vállalkozás felett.

Az arányos konszolidáció olyan számviteli és beszámolási módszer, amelynek keretében egy tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból való részesedését sorról sorra összevonják az adott tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban lévő hasonló tételekkel, vagy a tulajdonos pénzügyi kimutatásaiban külön sorokon szerepeltetik őket.

A tőkemódszer olyan számviteli módszer, ahol a közös vezetésű vállalkozásban lévő érdekeltséget kezdetben bekerülési értéken mutatják ki, majd ezt módosítják a tulajdonosnak a közös vezetésű vállalkozás nettó eszközeiben való részesedésében az akvizíció után történt változásaival. Az eredménykimutatás a közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának a közös vezetésű vállalkozás tevékenységének eredményében való részesedését mutatja.

#### *Közös vállalkozás formái*

3. Közös vállalkozás számos különböző formában és szerkezetben létrejöhet. Ez a standard három fő típust azonosít – a közös ellenőrzés alatti működést, a közös ellenőrzés alatt álló eszközöket, valamint a közös vezetésű vállalkozásokat – amelyeket általában közös vállalkozásként határoznak meg, és amelyek megfelelnek a közös vállalkozás fogalmi meghatározásának. A következő jellemzők valamennyi közös vállalkozásra azonosak:
  - a) a közös vállalkozás két vagy több tulajdonosát szerződéses megállapodás kötelezi; és
  - b) a szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre.

#### *Szerződéses megállapodás*

4. A szerződéses megállapodás megléte különbözteti meg azokat az érdekeltségeket, amelyek közös ellenőrzést foglalnak magukban a társult vállalkozásokban lévő részesedésektől, amelyben a befektetőnek jelentős befolyása van (lásd az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardot). Az olyan tevékenységek, amelyekre vonatkozóan nincs szerződéses megállapodásban alapított közös ellenőrzés, nem minősülnek ezen standard vonatkozásában közös vállalkozásnak.
5. A szerződéses megállapodás meglétét számos forma támaszthatja alá, például a közös vállalkozás tulajdonosai között létrejött szerződés, vagy szóbeli megállapodásról készült jegyzőkönyv. Egyes esetekben a megállapodás a közös vállalkozás alapító okiratában, vagy más szabályzatában van rögzítve. Formájától függetlenül a szerződéses megállapodás általában írásban rögzített, és a következő kérdésekre terjed ki:
  - a) a közös vállalkozás tevékenysége, időtartama, valamint beszámolási kötelezettségei;
  - b) a közös vállalkozás igazgatóságának – vagy az annak megfelelő irányító szervnek – a kinevezési rendje, valamint a közös vállalkozás tulajdonosainak szavazati jogai;
  - c) a közös vállalkozás tulajdonosainak tőke-hozzájárulásai; és
  - d) a közös vállalkozás kibocsátásának, bevételeinek, költségeinek és eredményének megosztása a közös vállalkozás tulajdonosai között.
6. A szerződéses megállapodás közös ellenőrzést hoz létre a közös vállalkozás felett. Ez biztosítja, hogy a közös vállalkozás egyetlen tulajdonosa se legyen abban a helyzetben, hogy a tevékenységet egyoldalúan ellenőrizze. A megállapodás nevesíti a közös vállalkozás céljainak eléréséhez szükséges azon lényeges döntéseket, amelyek a közös vállalkozás valamennyi tulajdonosának egyetértését, valamint azokat, amelyek a közös vállalkozás tulajdonosai többségének egyetértését igénylik.
7. A szerződéses megállapodás kijelölheti a közös vállalkozás valamely tulajdonosát a közös vállalkozás működtetésére vagy vezetésére. A működtető nem gyakorol ellenőrzést a közös vállalkozás felett, hanem a közös vállalkozás tulajdonosai által a szerződéses megállapodásban megállapított, és a működtetőre delegált pénzügyi és működési politikák keretei között gyakorolja tevékenységét. Amennyiben a működtető a gazdasági tevékenység pénzügyi és működési politikái irányítására való képességgel rendelkezik, ellenőrzi a szervezetet, és a szervezet a működtető leányvállalata, és nem közös vállalkozás.

## KÖZÖS ELLENŐRZÉS ALATTI TEVÉKENYSÉG

8. Egyes közös vállalkozások működése olyan formában valósul meg, hogy elsősorban a közös vállalkozás tulajdonosainak eszközeit és más erőforrásait használja, erre rendelt tőkeegyesítő társaság, személyegyesítő társaság, vagy más szervezet megalapítása, vagy a közös vállalkozás tulajdonosaitól elkülönült pénzügyi szervezet létrehozása nélkül. A közös vállalkozás valamennyi tulajdonosa használja a saját ingatlanát, gépét, berendezését, és saját készlettel rendelkezik. A közös vállalkozás tulajdonosának saját ráfordításai és kötelezettségei merülnek fel, és saját finanszírozását teremti meg, amelyek az ő saját kötelmeit testesítik meg. A közös vállalkozás tevékenységét a közös vállalkozás tulajdonosának saját munkavállalói a közös vállalkozás tulajdonosának saját hasonló tevékenysége mellett is kifejtethetik. A közös vállalkozásról szóló megállapodás általában meghatározza a közösen előállított termékek eladásából származó árbevételnek, valamint a közös működés által keletkező költségeknek a közös vállalkozás tulajdonosai közötti megosztásának módját.
9. Példa a közösen ellenőrzött működésre, amikor a közös vállalkozás két vagy több tulajdonosa összehangolja saját működését, forrásait és szakértelmét, annak céljából, hogy közösen gyártsanak, piacra vigyenek és értékesítsenek egy meghatározott terméket, mint például egy repülőgépet. A gyártási folyamat különböző részeit a közös vállalkozás egyes tulajdonosai végzik el. A közös vállalkozás minden tulajdonosa viseli saját költségeit, és részesedést kap a repülőgép eladásából befolyó bevételből, mely részesedés mértéke a szerződéses megállapodásban lett meghatározva.
10. A közös ellenőrzés alatt álló tevékenységekben lévő érdekeltségei tekintetében a közös vállalkozás tulajdonosának egyedi pénzügyi kimutatásaiban, és következésképpen, a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:
  - a) az ellenőrzése alatt álló eszközöket és a vállalt kötelezettségeket; és
  - b) a nála felmerült költségeket, valamint a közös vállalkozás termék- vagy szolgáltatásértékesítéséből befolyt bevételéből való részesedését.
11. Mivel az egyes eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások már megjelenítésre kerültek a tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásaiban, és következésképpen konszolidált pénzügyi kimutatásaiban is, ezen tételekre vonatkozóan nincs szükség módosításra vagy más konszolidációs eljárásra, amikor a közös vállalkozás tulajdonosa a konszolidált pénzügyi kimutatásait elkészíti.
12. Lehetséges, hogy a közös vállalkozás számára elkülönült számviteli nyilvántartás nem követelmény, és hogy nem készítenek pénzügyi kimutatásokat a közös vállalkozásra. Ugyanakkor a közös vállalkozás tulajdonosai készíthetnek belső kimutatásokat a közös vállalkozás teljesítményének értékelésére.

## KÖZÖS ELLENŐRZÉS ALATT ÁLLÓ ESZKÖZÖK

13. Egyes közös vállalkozások olyan egy vagy több eszköznek a közös vállalkozás tulajdonosai általi közös ellenőrzését, vagy gyakran közös tulajdonlását foglalják magukban, amelyeket a közös vállalkozás rendelkezésére bocsátottak, vagy a közös vállalkozás céljára szereztek be, és amelyeket a közös vállalkozás céljaira rendeltek. Az eszközök felhasználása a közös vállalkozások tulajdonosai számára való előnyök megszerzése céljából történik. A közös vállalkozás minden tulajdonosa részesedhet az eszköz használatából és viseli a felmerülő költségekből a megállapodásban rögzített részt.
14. Ezek a közös vállalkozások tőkeegyesítő társaság, személyegyesítő társaság, vagy más szervezet, vagy a közös vállalkozás tulajdonosaitól elkülönült pénzügyi szervezet megalapítása nélkül valósulnak meg. A közös vállalkozás valamennyi tulajdonosa a – közös ellenőrzés alatt álló eszközben meglévő – részesedésén keresztül rendelkezik ellenőrzéssel a jövőbeni gazdasági hasznok ráeső része felett.
15. Az olaj-, gáz- és ásványanyag-kitermelési ágazatokban számos tevékenység alapul közös ellenőrzés alatt álló eszközökön: például több olajtermelő társaság közösen ellenőrizhet és üzemeltethet egy olajvezetékét. A közös vállalkozás valamennyi tulajdonosa használja a vezeték saját terméke szállítására, amiért cserébe a vezeték működtetési költségeinek egy megállapodás szerinti hányadát viseli. Egy másik példa közös ellenőrzés alatt álló eszközre, amikor két társaság közös ellenőrzése alatt áll egy ingatlan, mindkét fél részesedik a befolyó bérleti díjból, valamint viseli a ráfordítások ráeső részét.
16. A közös ellenőrzés alatt álló eszközökben lévő érdekeltségei tekintetében a közös vállalkozás tulajdonosának egyedi pénzügyi kimutatásaiban, és következésképpen, a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban meg kell jelenítenie:
  - a) a közös ellenőrzés alatt álló eszközökből a ráeső részt, az eszközök jellegének megfelelően besorolva;
  - b) bármely általa vállalt kötelezettséget;

- c) a közös vállalkozás többi tulajdonosával közösen – a közös vállalkozással kapcsolatban – vállalt kötelezettségből a ráeső részt;
  - d) a közös vállalkozás termékének eladásából vagy hasznosításából származó bármely bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült költségekből ráeső résszel együtt; és
  - e) bármely, a közös vállalkozásban meglévő érdekeltségével kapcsolatban felmerült ráfordítást.
17. A közös ellenőrzés alatt álló eszközökben lévő érdekeltségei tekintetében a közös vállalkozás valamennyi tulajdonosa belefoglalja a számviteli nyilvántartásaiba és megjeleníti az egyedi pénzügyi kimutatásaiban, és következésképpen konszolidált pénzügyi kimutatásaiban:
- a) a közös ellenőrzés alatt álló eszközökből a ráeső részt, az eszközök jellegének megfelelően besorolva, nem pedig befektetésként. Például egy közösen ellenőrzött olajvezetékben lévő részesedést az ingatlanok, gépek és berendezések közé sorolnak be;
  - b) az általa vállalt kötelezettségeket, például az eszközökben meglévő részesedés finanszírozása miatt felmerülő kötelezettségeket;
  - c) a közös vállalkozás többi tulajdonosával együtt a közös vállalkozással kapcsolatban vállalt kötelezettségekből a ráeső részt;
  - d) a közös vállalkozás termékének eladásából vagy hasznosításából származó bármely bevételt, a közös vállalkozásnál felmerült költségekből ráeső résszel együtt; és
  - e) bármely, a közös vállalkozásban meglévő érdekeltségével kapcsolatban felmerült ráfordítást, például az eszközökben meglévő részesedése finanszírozásával kapcsolatban felmerült, vagy az előállított termékben meglévő részesedése eladásához kapcsolódó költségeket.

Mivel az egyes eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások már megjelenítésre kerültek a tulajdonos egyedi pénzügyi kimutatásaiban, és következésképpen konszolidált pénzügyi kimutatásaiban is, ezen tételekre vonatkozóan nincs szükség módosításra, vagy más konszolidációs eljárásra, amikor a közös vállalkozás tulajdonosa a konszolidált pénzügyi kimutatásait elkészíti.

18. A közös ellenőrzés alatt álló eszközök kezelése a tartalmat és a gazdasági valóságot, valamint általában a közös vállalkozás jogi formáját tükrözi. A magára a közös vállalkozásra vonatkozó elkülönült számviteli nyilvántartások azokra a közös vállalkozás tulajdonosai által közösen viselt ráfordításokra korlátozódhatnak, amelyeket végső soron a közös vállalkozás tulajdonosai az általuk megállapított részesedés arányában viselnek. Lehetséges, hogy nem készítenek pénzügyi kimutatásokat a közös vállalkozásra, ugyanakkor a közös vállalkozás tulajdonosai készíthetnek belső kimutatásokat a közös vállalkozás teljesítményének értékelésére.

#### KÖZÖS VEZETÉSŰ VÁLLALKOZÁSOK

19. A közös vezetésű vállalkozás egy olyan közös vállalkozás, amely egy tőkeegyesítő társaság, személyegyesítő társaság, vagy más olyan egység létrehozását eredményezi, amelyben a vállalkozás minden résztvevője résztulajdonnal rendelkezik. Maga a szervezet ugyanúgy működik, mint a többi gazdálkodó, kivéve hogy a tulajdonosok között megkötött szerződéses megállapodás a szervezet gazdasági tevékenysége felett közös ellenőrzést hoz létre.
20. A közös vezetésű vállalkozás ellenőrzi a közös vállalkozás eszközeit, kötelezettségeket és költségeket vállal, és bevételeket szerez. Saját nevében szerződést, és a közös vállalkozási tevékenység céljára finanszírozási ügyletet köthet. A közös vállalkozás valamennyi tulajdonosa a közös vezetésű vállalkozás által elért eredményből jogosult részesülni, bár egyes közös vezetésű vállalkozások a közös vállalkozás által előállított terméket is feloszthatják a tagok között.
21. A közös vezetésű vállalkozásokra gyakori példa, amikor két gazdálkodó egy meghatározott működési területen összehangolja tevékenységét oly módon, hogy a szükséges eszközöket és kötelezettségeket átruházza egy közös vállalkozásra. Egy másik példa, amikor egy gazdálkodó külföldön kezd üzleti tevékenységet az adott külföldi ország kormányával, vagy más képvisellel együttesen, olyan módon, hogy egy általa és a kormány, vagy más képviselt által közösen ellenőrzött vállalkozást hoz létre.

22. Számos közös vállalkozás a lényegét illetően hasonló a közös ellenőrzés alatt álló tevékenységnek, vagy a közös ellenőrzés alatt álló eszközöknek nevezett közös vállalkozással. Például a közös vállalkozás tulajdonosai egy közös ellenőrzés alatt álló eszközt, mint például egy olajvezetéket, adhatnak át egy közös vezetésű vállalkozásnak adózási vagy egyéb okokból. Hasonlóképpen a közös vállalkozás tulajdonosai egy közös vezetésű vállalkozásnak olyan eszközöket adhatnak át, amelyeket közösen fognak működtetni. Egyes közös ellenőrzés alatt álló tevékenységek egy közös vezetésű vállalkozás megalapítását is magukban foglalják, amely a tevékenység meghatározott folyamataival foglalkozik, mint például a termékhez kapcsolódó tervezés, marketing, értékesítés vagy az eladás utáni szolgáltatások.
23. A közös vezetésű vállalkozás saját számviteli nyilvántartásokat vezet és más gazdálkodókkal azonos módon készíti, és teszi közzé pénzügyi kimutatásait – az adott ország vonatkozó szabályozásának és a Nemzetközi Számviteli Standardoknak megfelelően.
24. Általában a közös vállalkozás tulajdonosainak mindegyike pénzt, vagy más erőforrást bocsát a közös vezetésű vállalkozás rendelkezésére. Ezeket a hozzájárulásokat közös vezetésű vállalkozásba történt befektetésként foglalják bele a közös vállalkozás tulajdonosának a számviteli nyilvántartásaiba, és megjelenítik az egyedi pénzügyi kimutatásaiban.

#### *A tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásai*

#### Javasolt eljárás – Arányos konszolidáció

25. A közös vállalkozás tulajdonosának a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a közös vezetésű vállalkozásban lévő részesedését az arányos konszolidációra alkalmazandó két kimutatási módszer valamelyikének megfelelően kell szerepeltetnie.
26. Egy közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedés konszolidált pénzügyi kimutatásokban történő megjelenítésénél alapvető fontosságú, hogy a közös vállalkozás tulajdonosa inkább a megállapodás tartalmát és gazdasági realitását tükröztesse, mint a közös vállalkozás sajátos szervezetét vagy formáját. Egy közös vállalkozásban a közös vállalkozás tulajdonosa a saját részesedésére eső jövőbeni gazdasági előnyök felett a vállalkozásban lévő eszközök és kötelezettségek ráeső része révén rendelkezik ellenőrzéssel. A közös vezetésű vállalkozás tulajdonosának konszolidált pénzügyi kimutatásai akkor tükrözik a tartalmat és a gazdasági realitást, amikor a közös vállalkozás tulajdonosa a közös vállalkozás eszközeit, kötelezettségeit, bevételét és költségét illetően meglévő részesedését az arányos konszolidálásnak a 28. bekezdésben részletezett két módszerének valamelyike szerint mutatja ki.
27. Az arányos konszolidáció alkalmazása azt jelenti, hogy a közös vállalkozás adott tulajdonosának konszolidált mérlege tartalmazza a közös ellenőrzés alatt álló eszközökből ráeső részt, és az azon kötelezettségekből ráeső részt, amelyért a felelősségvállalás közös. A közös vállalkozás tulajdonosának konszolidált eredménykimutatása tartalmazza a közös vezetésű vállalkozás bevételeinek és költségeinek a közös vállalkozás tulajdonosára eső arányos részét. Az arányos konszolidáció alkalmazására megfelelő eljárások többsége hasonlít az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standardban foglalt, a leányvállalatokban lévő befektetések konszolidálására vonatkozó eljárásokhoz.
28. Az arányos konszolidáció végrehajtásához többféle beszámolási forma is használható. A közös vállalkozás tulajdonosa a közös vezetésű vállalkozás eszközeiben, kötelezettségeiben, bevételeiben és ráfordításaiban meglévő részesedését soronként összevonhatja a saját konszolidált pénzügyi kimutatásaiban szereplő egyes hasonló tételekkel. Például a tulajdonos összevonhatja a közös vezetésű vállalkozás készleteiből a ráeső arányos részt a konszolidált csoport készleteivel, valamint a közös vezetésű vállalkozás ingatlanjaiból, gépeiből és berendezéseiből a ráeső részt a konszolidált csoport megfelelő tételeivel. Alternatív megoldásként a közös vállalkozás tulajdonosa külön sorban is szerepeltetheti a közös vezetésű vállalkozás eszközeiből, kötelezettségeiből, bevételeiből és ráfordításaiból a ráeső részt a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban. Például a közös vállalkozás tulajdonosa a közös vezetésű vállalkozás forgóeszközeiből a ráeső részét a konszolidált csoport forgóeszközeinek részeként, elkülönülten is feltüntetheti; a közös vezetésű vállalkozás ingatlanjaiból, gépeiből és berendezéseiből a ráeső részt a konszolidált csoport ingatlanainak, gépeinek és berendezéseinek részeként, elkülönülten is feltüntetheti. Mindkét kimutatási módszer eredményeként azonos nettó bevétel, valamint azonos eszköz, kötelezettség, bevétel és ráfordítás főösszegek keletkeznek; a jelen standard szerint mindkét módszer elfogadható.
29. Bármelyik módszert is alkalmazzák az arányos konszolidáció végrehajtásához, nem helyénvaló az eszközök vagy kötelezettségek más kötelezettségekkel vagy eszközökkel, illetve bevételek vagy ráfordítások más ráfordításokkal vagy bevétel-tételekkel történő nettósítása, kivéve ha a beszámításra törvényes jog van, és ha a nettósítás az adott eszköz vagy kötelezettség várható realizálási vagy rendezési módját fejezi ki.

30. A közös vállalkozás tulajdonosának az arányos konszolidáció módszerének alkalmazását attól az időponttól kell megszüntetnie, amikortól megszűnik a közös ellenőrzése a közös vezetésű vállalkozás felett.
31. A közös vállalkozás tulajdonosa az arányos konszolidáció módszerének alkalmazását attól az időponttól kezdve szünteti meg, amelyen a közös vállalkozás feletti ellenőrzésben meglévő részesedése megszűnik. Ez történhet például, amikor a közös vállalkozás tulajdonosa elidegeníti részesedését, vagy amikor a közös vállalkozásra vonatkozóan olyan külső korlátozások jelennek meg, amelyek megakadályozzák, hogy az megvalósíthassa célkitűzéseit.

#### Megengedett alternatív eljárás – tőkemódszer

32. A közös vállalkozás tulajdonosának a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban a közös vezetésű vállalkozásban lévő részesedését a tőkemódszerrel kell szerepeltetnie.
33. A közös vállalkozás egyes tulajdonosai a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedésüket az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standardban meghatározott tőkemódszerrel mutatják ki. A tőkemódszer alkalmazását azok támogatják, akik úgy vélik, hogy a saját és a közös ellenőrzés alatt álló tételek összevonása nem helyénvaló, valamint akik úgy tartják, hogy a közös vállalkozás tulajdonosainak egy közös vezetésű vállalkozásban a közös ellenőrzés helyett inkább jelentős befolyásuk van. Ez a standard nem javasolja a tőkemódszer alkalmazását, mivel az arányos konszolidáció módszere megfelelőbben tükrözi a közös vállalkozás tulajdonosának a közös vezetésű vállalkozásban meglévő részesedésének tartalmát és gazdasági realitását, azaz a közös vállalkozás tulajdonosát a jövőbeni gazdasági hasznokból megillető részesedése feletti ellenőrzést. Ugyanakkor azonban ez a standard megengedett alternatív eljárásként megengedi a tőkemódszer alkalmazását a közös vezetésű vállalkozásokban lévő részesedések kimutatására.
34. A közös vállalkozás tulajdonosának a tőkemódszer alkalmazását attól az időponttól kell megszüntetnie, amikortól megszűnik a közös ellenőrzése a közös vezetésű vállalkozás felett, vagy a jelentős befolyása abban.

#### A javasolt és a megengedett alternatív eljárások alóli kivételek

35. A közös vállalkozás tulajdonosának a következő részesedéseket az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard alapján kell elszámolnia:
  - a) a közös vállalkozásban meglévő olyan részesedés, amelyet a közös vállalkozás tulajdonosa kizárólag egy közeljövőben bekövetkező értékesítés céljával szerzett meg és tart birtokában; valamint
  - b) olyan közös vállalkozásban lévő részesedés, amely olyan szigorú hosszú távú korlátozások alatt működik, amelyek jelentősen korlátozzák a forrásoknak a tulajdonos felé történő átadására való képességét.
36. Az arányos konszolidáció és a tőkemódszer alkalmazása egyaránt helytelen, amikor a közös vállalkozásban lévő részesedés megszerzése és birtokban tartása kizárólag egy közeljövőben bekövetkező értékesítés céljával történik. Szintén helytelen, amikor a közös vállalkozás olyan szigorú hosszú távú korlátozások alatt működik, amelyek jelentősen korlátozzák a forrásoknak a tulajdonos felé történő átadására való képességét.
37. Attól az időponttól fogva, amikor a közös vezetésű vállalkozás a közös vállalkozás tulajdonosának leányvállalatává válik, a közös vállalkozás tulajdonosa részesedését az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása standard alapján számolja el.

#### A közös vállalkozás tulajdonosának egyedi pénzügyi kimutatásai

38. Számos országban a közös vállalkozás tulajdonosa egyedi pénzügyi kimutatásokat készít jogszabályi, vagy más előírásoknak megfelelően. Az egyedi pénzügyi kimutatások készítésének célja megfelelni az eltérő igényeknek, aminek eredményeként a különböző országokban különböző beszámolási módszerek léteznek. Eppen ezért ez a standard nem jelöl ki egyetlen eljárást sem preferált eljárásként.



## A KÖZÖS VÁLLALKOZÁS TULAJDONOSA ÉS A KÖZÖS VÁLLALKOZÁS KÖZÖTTI TRANZAKCIÓK

39. Amikor egy közös vállalkozás tulajdonosa eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség bármely tételét illetően az elszámolásnak a tranzakció tartalmát kell tükröznie. Amíg az eszközök a közös vállalkozás birtokában vannak, és feltéve, hogy a közös vállalkozás tulajdonosa a tulajdonlással járó jelentős kockázatokat és hasznokat is átruházta, a közös vállalkozás tulajdonosának a nyereségnek vagy a veszteségnek csak a más tulajdonosok részesedésére eső részét kell elszámolni <sup>(1)</sup>. A közös vállalkozás tulajdonosának a veszteség teljes összegét akkor el kell számolnia, amikor a hozzájárulás, vagy eladás a forgóeszközök nettó realizálható értékében bekövetkező csökkenést vagy egy értékvesztés miatti veszteséget támaszt alá.
40. Amikor a közös vállalkozás tulajdonosa eszközöket vásárol a közös vállalkozástól, a közös vállalkozás tulajdonosa a tranzakcióból a közös vállalkozásból a réseső részre jutó nyereséget addig nem számolhatja el, amíg az eszközöket egy független félnek el nem adja. A közös vállalkozás tulajdonosának a tranzakcióból származó veszteség réseső részét a nyereség elszámolásával azonos módon kell figyelembe vennie, kivéve hogy a veszteségeket azonnal el kell számolnia, amikor az a forgóeszközök nettó realizálható értékében való csökkenést vagy egy értékvesztés miatti veszteséget testesítenek meg.
41. Annak megítéléséhez, hogy egy közös vállalkozás tulajdonosa, és a közös vállalkozás közötti tranzakció egy eszközben bekövetkező értékvesztést támaszt-e alá, a közös vállalkozás tulajdonosa meghatározza az eszköz megtérülő értékét az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján. A használati érték meghatározásához az eszközből származó jövőbeni cash-flow-t kell megbecsülni – a közös vállalkozás által történő – folyamatos eszközhasználat, valamint végső értékesítés alapján.

## KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOKBAN LÉVŐ RÉSZESEDESEK SZEREPELTETÉSE A BEFEKTETŐ PÉNZÜGYI KIMUTATÁSAIBAN

42. A közös vállalkozásban közös ellenőrzéssel nem rendelkező befektetőnek a közös vállalkozásban lévő érdekeltségét a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardnak megfelelően kell szerepeltetnie, vagy, amennyiben jelentős befolyással rendelkezik a közös vállalkozásban, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard alapján. Egy konszolidált pénzügyi kimutatásokat is kibocsátó befektető az egyedi pénzügyi kimutatásaiban bekerülési értéken is szerepeltetheti a befektetést.

## A KÖZÖS VÁLLALKOZÁSOK MŰKÖDTETŐI

43. A közös vállalkozás működtetőinek vagy üzemeltetőinek az IAS 18 Bevételek standard alapján kell elszámolni a kapott díjakat.
44. A közös vállalkozás egy vagy több tulajdonosa közreműködhet a közös vállalkozás működtetőjeként vagy üzemeltetőjeként. A működtetők általában menedzsmentdíjat kapnak az ilyen feladatokért. A díjakat a közös vállalkozás költségként számolja el.

## KÖZZÉTÉTEL

45. A közös vállalkozás tulajdonosának a következő függő kötelezettségek összevont összegét – kivéve, ha a veszteség valószínűsége esetleges – az egyéb függő kötelezettségektől elkülönítetten kell közzétennie:
- bármely olyan függő kötelezettségeket, amelyek a közös vállalkozás tulajdonosánál a közös vállalkozásban lévő részesedésével kapcsolatban merültek fel, és a közös vállalkozás más tulajdonosaival közösen felmerült függő kötelezettségből minden, az adott tulajdonosra eső részt;
  - a közös vállalkozás olyan függő kötelezettségeiből az adott tulajdonosra eső részt, amelyért a közös vállalkozás tulajdonosának is van függő kötelezettsége; és
  - azokat a függő kötelezettségeket, amelyek amiatt keletkeztek, hogy a közös vállalkozás tulajdonosának függő kötelezettsége áll fenn a közös vállalkozás más tagjainak kötelezettségeiért.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-13 Közös vezetőségű vállalkozások – A tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai értelmezést.

46. A közös vállalkozás tulajdonosának a közös vállalkozásban lévő részesedése tekintetében fennálló következő kötelemeinek összesített értékét saját köteleitől elkülönítetten kell közzétennie:
- a) a közös vállalkozás tulajdonosának a közös vállalkozásban lévő részesedésével kapcsolatosan fennálló tőke kötelemt, és a más tulajdonosokkal közösen vállalt tőke kötelemből a ráeső részt; és
  - b) a közös vállalkozás saját tőke köteleiből a ráeső részt.
47. A közös vállalkozás tulajdonosának a jelentős közös vállalkozásokban meglévő jelentős részesedései felsorolását és leírását, valamint a közös vezetési vállalkozásokban meglévő tulajdonosi érdekeltsége arányát közzé kell tennie. A közös vállalkozás tulajdonosának, amely a közös vezetési vállalkozásokban meglévő részesedését soronkénti arányos konszolidációs módszerrel vagy tőkemódszerrel mutatja ki, a közös vállalkozásokban meglévő részesedéséhez kapcsolódó minden forgóeszköz, befektetett eszköz, rövid és hosszú lejáratú kötelezettség, bevétel és ráfordítás összesített értékét közzé kell tennie.
48. A közös vállalkozás tulajdonosának, amely konszolidált pénzügyi kimutatásokat leányvállalatok hiányában nem készít, a 45., 46. és 47. bekezdésben meghatározott információkat közzé kell tennie.
49. Helyénvaló, hogy a közös vállalkozás olyan tulajdonosa, amely konszolidált pénzügyi kimutatásokat leányvállalatok hiányában nem készít, ugyanolyan információkat tesz közzé a közös vállalkozásban meglévő részesedéséről, mint azok a tulajdonosok, akik konszolidált pénzügyi kimutatásokat bocsátanak ki.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

50. A 39., 40. és 41. bekezdés kivételével a jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1992. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.
51. A 39., 40. és 41. bekezdés abban az időpontban lépnek hatályba, amikor az IAS 36 hatályossá válik – azaz az 1999. július 1-jén, vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokra, kivéve ha az IAS 36-ot korábbi időszakokra alkalmazzák.
52. A standard 39. és 40. bekezdései 1998 júliusában kerültek elfogadásra, hogy hatályon kívül helyezték az (1994-ben átszerkesztett) IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója standard 39. és 40. bekezdéseit. A jelen standard 41. bekezdése 1998 júliusában került bevezetésre, az 1994-ben átszerkesztett IAS 31 standard 40. és 41. bekezdései közé.

### IAS 33 NEMZETKÖZI SZÁMVTIELI STANDARD

#### Egy részvényre jutó eredmény

Ezt a Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Testülete 1997 januárjában fogadta el, és az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

1999-ben a 45. bekezdést módosították, hogy az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események standardra való hivatkozásokat az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardra való hivatkozásokkal cseréljék fel.

Az IAS 33-hoz az alábbi SIC Értelmezés kapcsolódik:

- SIC-24: Egy részvényre jutó eredmény – Részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	270
Hatókör	270
Gazdálkodók, amelyeknek a részvényei nyíltpiaci forgalomban vannak	270
Gazdálkodók, amelyeknek a részvényei nincsenek nyíltpiaci forgalomban	271
Fogalmak	271
Értékelés	272
Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke	272
Eredmény – alapérték	272
Egy részvényre jutó – alapérték	272
Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke	275
Eredmény – hígított	276
Egy részvényre jutó – hígított	277
Hígító potenciális törzsrészvények	278
Újramegállapítás	280
Bemutatás	281
Közzététel	281
Hatálybalépés napja	282

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

## CÉL

A jelen standard célja, hogy előírja az egy részvényre jutó eredmény meghatározására és bemutatására vonatkozó elveket, amelyek javítják a különböző gazdálkodók között ugyanarra az időszakra és az ugyanarra a gazdálkodóra különböző beszámolási időszakokra vonatkozó összehasonlításait. A standard az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott nevezőre koncentrálna. Annak ellenére, hogy az egy részvényre jutó eredmény adatai korlátozottan alkalmazhatók az „eredmény” meghatározásánál alkalmazott különböző számviteli politikák miatt, a következetesen alkalmazott nevező javítja a pénzügyi beszámolást.

## HATÓKÖR

*Gazdálkodók, amelyeknek a részvényei nyíltpiaci forgalomban vannak*

1. Ezt a standardot azoknak a gazdálkodóknak kell alkalmazniuk, amelyek törzsrészvényei vagy potenciális törzsrészvényei nyíltpiaci forgalomban vannak, valamint azoknak a gazdálkodóknak, amelyek törzsrészvényeinek vagy potenciális törzsrészvényeinek a nyilvános értékpapírpiacon történő kibocsátása folyamatban van.

2. Ha mind anyavállalati, mind konszolidált pénzügyi kimutatásokat készítenek, a jelen standard által előírt adatokat kizárólag konszolidált információ alapján kell bemutatni.
3. Az anyavállalat pénzügyi kimutatásainak felhasználóit rendszerint a csoport egészének működéséből származó eredményekkel kapcsolatos adatok érdeklik, és ezekről az adatokról szükséges őket tájékoztatni.

*Gazdálkodók, amelyeknek a részvényei nincsenek nyíltpiaci forgalomban*

4. A jelen standard alapján kell kiszámítania és közzétennie egy részvényre jutó eredményét annak a gazdálkodónak, amelynek sem törzsrészvényei, sem potenciális törzsrészvényei nincsenek nyíltpiaci forgalomban, de amely közzéteszi az egy részvényre jutó eredményt.
5. Nem kell közzétennie az egy részvényre jutó eredményt annak a gazdálkodónak, amelynek sem törzsrészvényei, sem potenciális törzsrészvényei nincsenek nyíltpiaci forgalomban. A gazdálkodók pénzügyi beszámolóinak összehasonlíthatósága azonban akkor tartható fenn, ha a jelen standardban foglalt alapelvek alapján számítja ki az egy részvényre jutó eredményt bármely olyan gazdálkodó, amely az egy részvényre jutó eredmény közzétételét választja.

FOGALMAK

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

A törzsrészvény olyan tőkeinstrumentum, amely az összes többi tőkeinstrumentum-csoportnak alá van rendelve.

A potenciális törzsrészvény olyan pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés, amely annak tulajdonosát törzsrészvényre jogosíthatja fel.

A warrantok vagy opciók olyan pénzügyi instrumentumok, amelyek tulajdonosának jogot biztosítanak törzsrészvény vásárlására.

7. A törzsrészvények csak minden egyéb részvénytípus, például az elsőbbségi részvények után részesülnek az időszak nettó nyereségéből. Egy gazdálkodónak több osztályba tartozó törzsrészvénye is lehet. Az ugyanabba a részvényosztályba tartozó törzsrészvények osztalékfizetésnél ugyanolyan jogokkal bírnak.

8. Példák a potenciális törzsrészvényekre:

- a) olyan hitelviszonyt megtestesítő vagy tőkeinstrumentumok, ideértve az elsőbbségi részvényeket is, amelyek törzsrészvényekre válthatók;
- b) részvénywarrantok és -opciók;
- c) olyan munkavállalói programok, amelyek lehetővé teszik, hogy a munkavállalók a kifizetések egy részét törzsrészvényekben kapják, valamint egyéb részvényvásárlási programok; és
- d) olyan részvények, amelyeket szerződéses megállapodásokban rögzített feltételek teljesülése, például egy üzletág vagy egyéb eszközök megvásárlása esetén bocsátanak ki.

9. Az alábbi kifejezések az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standardban meghatározott értelemben használatosak:

Pénzügyi instrumentum minden olyan szerződés, amely egyszerre jelent az egyik gazdálkodónál pénzügyi eszközt, a másik gazdálkodónál pedig pénzügyi kötelezettséget vagy tőkeinstrumentumot.

Tőkeinstrumentum bármely olyan szerződés, amely egy gazdálkodó valamennyi kötelezettségének levonása után a gazdálkodó eszközeiben maradó érdekeltséget testesít meg.

A valós érték 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.

## ÉRTÉKELÉS

Az egy részvényre jutó eredmény alapértéke

10. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét a törzsrésztvények tulajdonosaira jutó, adott időszaki nettó nyereségnek vagy veszteségnek a forgalomban lévő törzsrésztvények számának az adott időszakra vonatkozó súlyozott átlagával való elosztásával kell kiszámítani.

Eredmény – alapérték

11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámítása céljából a törzsrésztvények tulajdonosaira jutó, adott időszaki nettó nyereségnek vagy veszteségnek meg kell egyeznie az időszak nettó nyereségének vagy veszteségének az elsőbbségi résztvények levonása után fennmaradó értékével.
12. Az adott időszak során elszámolt bevételek és ráfordítások valamennyi tétele – ideértve a fizetendő adót, a rendkívüli tételeket és a kisebbségi részesedéseket is – figyelembevételre kerül az adott időszak nettó nyereségének vagy veszteségének meghatározásában (lásd az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardot). A nettó nyereségnek az elsőbbségi résztvénnytulajdonosokra jutó összegét – ideértve az adott időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalékot is – le kell vonni az időszak nettó nyereségéből (vagy hozzá kell adni az időszak nettó veszteségéhez) az adott időszak nettó nyereségének vagy veszteségének a törzsrésztvények tulajdonosaira jutó összegének kiszámítása érdekében.
13. Az adott időszak nettó nyereségéből levont elsőbbségi osztalék összege a következő:
- az adott időszakra vonatkozóan meghatározott nem halmozódó elsőbbségi résztvények után járó elsőbbségi osztalék összege; és
  - az adott időszak halmozódó elsőbbségi résztvényeire járó elsőbbségi osztalék teljes összege, akár megállapítanak osztalékot, akár nem. Az időszakra vonatkozó elsőbbségi osztalék összege nem tartalmazza a halmozódó elsőbbségi résztvényekre korábbi időszakokra vonatkozóan, a tárgyidőszak során kifizetett vagy megállapított elsőbbségi osztalék összegét.

Egy részvényre jutó – alapérték

14. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításánál a törzsrésztvények száma az adott időszak során forgalomban lévő törzsrésztvények súlyozott átlaga kell legyen.
15. Az időszak során forgalomban lévő törzsrésztvények számának súlyozott átlaga azt tükrözi, hogy a résztvénnytőke összege esetleg változott az adott időszak alatt a mindenkor forgalomban lévő résztvények nagyobb vagy kisebb száma miatt. Ez a szám az adott időszak elején forgalomban lévő törzsrésztvények száma, helyesbítve az időszak során visszavásárolt vagy kibocsátott törzsrésztvények számának és a megfelelő időszúlyozó tényezőnek a szorzatával. A megfelelő időszúlyozó tényező azoknak a napoknak az időszak összes napjaihoz viszonyított aránya, amikor az adott résztvények forgalomban vannak; sok esetben megfelelő a súlyozott átlag elfogadható közelítése.

Példa – A résztvények számának súlyozott átlaga

		Kibocsátott résztvények	Saját résztvények	Forgalomban lévő résztvények
20X1. január 1.	Egyenleg az év elején	2 000	300	1 700
20X1. május 31.	Új résztvények kibocsátása pénzeszköz ellenében	800	–	2 500
20X1. december 1.	Pénzeszköz ellenében vásárolt saját résztvények	–	250	2 250
20X1. december 31.	Egyenleg az év végén	2 800	550	2 250

A súlyozott átlag kiszámítása:

$$(1\,700 \times 5/12) + (2\,500 \times 6/12) + (2\,250 \times 1/12) = 2\,146$$

$$(1\,700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\,146$$

16. A legtöbb esetben a részvényeket attól az időponttól kezdve számítják bele a részvények számának súlyozott átlagába, amikortól az ellenérték esedékes (ami általában a részvények kibocsátásának időpontja), például:
- a pénzeszköz ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikor a pénzeszköz esedékes;
  - a törzs- vagy elsőbbségi részvényekért járó osztalék önkéntes újrabefektetése ellenében kibocsátott törzsrészvényeket az osztalékfizetés napjától veszik figyelembe;
  - egy hitelviszonyt megtestesítő instrumentum törzsrészvénné történő átváltásakor kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;
  - az egyéb pénzügyi instrumentumokért járó kamat vagy tőke ellenében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól veszik figyelembe, amikortól a kamatot már nem számítják fel;
  - a gazdálkodó kötelezettségének rendezéséért cserébe kibocsátott törzsrészvényeket a rendezés időpontjától veszik figyelembe;
  - egy eszköz nem készpénz ellenében történt megvásárlásának ellenszolgáltatásaként kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor a vásárlást megjelenítették; és
  - a gazdálkodónak nyújtott szolgáltatás fejében kibocsátott törzsrészvényeket attól az időponttól kezdve veszik figyelembe, amikor a szolgáltatást nyújtották.
- Ilyen és más esetekben a törzsrészvények figyelembevételének időpontját a törzsrészvények kibocsátásával kapcsolatos konkrét feltételek és körülmények határozzák meg. Megfelelően meg kell fontolni a kibocsátáshoz kapcsolódó szerződések tartalmát.
17. Az akvizícióval megvalósuló üzleti kombináció keretében a vételi ellenértékként kibocsátott törzsrészvényeket a részvények számának súlyozott átlagában az akvizíció időpontjától veszik figyelembe, mert a felvásárló a felvásárolt működésének eredményét az akvizíció időpontjától kezdve vonja bele az eredménykimutatásába. Az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombináció keretében kibocsátott törzsrészvényeket a részvények számának súlyozott átlagának meghatározásában valamennyi bemutatott időszakra veszik figyelembe, mert az egyesített gazdálkodó pénzügyi kimutatásait úgy készítik el, mintha az egyesített szervezet mindig is létezett volna. Ezért az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombináció esetében az egy részvényre jutó eredmény kiszámításánál alkalmazott törzsrészvények száma megegyezik az egyesített gazdálkodók részvényei száma súlyozott átlagának összesített összegével, helyesbítve annak a gazdálkodónak a megfelelő részvényeivel, amelynek a részvényei a cégegyesítés után forgalomban vannak.
18. Ha a törzsrészvényeket részben kifizetett formában bocsátják ki, ezeket a részben kifizetett részvényeket törzsrészvényrészként kezelik olyan mértékben, amennyiben az adott pénzügyi időszak alatt az osztalékból való részesedésre azok jogosultak voltak, egy teljes egészében kifizetett törzsrészvényhez viszonyítva.
19. A bizonyos feltételek teljesülése esetén kibocsátandó törzsrészvények (feltételesen kibocsátandó részvények) attól az időponttól forgalomban lévőnek minősülnek, és azokat figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény alapértékének számításakor, amikortól az összes szükséges feltétel teljesült. A feltételesen visszaváltható (visszavonás tárgyát képező) forgalomban lévő törzsrészvények feltételesen kibocsátandó részvényeknek minősülnek.
20. Az adott időszak során és minden bemutatott időszakban forgalomban lévő törzsrészvények számának súlyozott átlagát helyesbíteni kell azokkal a – potenciális törzsrészvények átváltásán kívüli – eseményekkel, amelyek a források megfelelő megváltoztatása nélkül változtatták meg a forgalomban lévő törzsrészvények számát.
21. Törzsrészvények kibocsáthatók, vagy a forgalomban lévő részvények száma csökkenthető a források megfelelő megváltoztatása nélkül. Ide tartozik többek között:
- a kapitalizáció vagy az ingyenrészvények kibocsátása (néhány országban részvényben fizetett osztalékként ismert);

- b) a bármely egyéb kibocsátás keretében megvalósuló jutalom elem, például a meglévő részvényeseknek új részvénykibocsátáskor biztosított jutalom elem;
- c) a részvényfelosztás; és
- d) a fordított részvényfelosztás (részvények összevonása).
22. Kapitalizáció, ingyenrészvény kibocsátása vagy részvényfelosztás esetén a régi részvényesek számára további ellenszolgáltatás nélkül bocsátanak ki törzsrészvényeket. Ezért a forgalomban lévő törzsrészvények száma a források növekedése nélkül emelkedik. Az adott esemény előtt forgalomban lévő törzsrészvények számát a forgalomban lévő törzsrészvények számának arányos megváltoztatásával úgy helyesbítik, mintha az esemény a legkorábbi bemutatott időszak elején történt volna. Például a „kettőt egyért” jellegű ingyenrészvény-kibocsátás esetén a kibocsátás előtt forgalomban lévő részvények számát a részvények új összmenyiségének kiszámítása érdekében 3-mal, az új részvények mennyiségének kiszámítása érdekében pedig 2-vel megszorozzák.
23. A fenti 21. bekezdés b) pontjára való hivatkozással a potenciális törzsrészvények kibocsátásának vagy átváltásának időpontjában a törzsrészvények kibocsátása rendszerint nem eredményez jutalomelemet, mivel a potenciális törzsrészvényeket rendszerint teljes értéken bocsátják ki, ami a gazdálkodó számára rendelkezésre álló források arányos változását eredményezi. A régi részvényeseknek történő új részvénykibocsátás esetén az értékesítési ár gyakran alacsonyabb, mint a részvények valós értéke. Ezért az ilyen részvénykibocsátás tartalmaz jutalomelemet. A régi részvényeseknek történő új részvénykibocsátást megelőző összes időszakra vonatkozó egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításánál alkalmazott törzsrészvények száma a kibocsátás előtt forgalomban lévő törzsrészvényeknek a következő szorzóval megszorított száma:

A részvényjegyzési jog gyakorlását közvetlenül megelőzően az egy részvényre jutó valós érték

Egy részvényre jutó elméleti valós érték az új részvényekre vonatkozó elővételi jog nélkül

Az új részvényekre vonatkozó elővételi jog nélküli elméleti egy részvényre jutó valós érték kiszámítása úgy történik, hogy a részvényeknek a részvényjegyzési jog gyakorlását közvetlenül megelőző összesített valós értékét hozzáadják a részvényjegyzési jog gyakorlásából származó bevételekhez, majd osztják a részvényjegyzési jog gyakorlása után forgalomban lévő részvények számával. Ha maguk a részvényjegyzési jogok a részvényjegyzési jogok gyakorlását megelőzően a részvényektől elkülönülten nyíltpiaci forgalomban vannak, az ehhez a számításhoz szükséges valós értéket annak az utolsó napnak a záróárfolyamán állapítják meg, amikor a részvények a részvényjegyzési jogokkal együtt vannak nyíltpiaci forgalomban.

Példa – Ingyenrészvények kibocsátása

20X0. évi nettó nyereség	180
20X1. évi nettó nyereség	600
20X1. szeptember 30-ig forgalomban lévő törzsrészvények	200
20X1. október 1. Ingyenrészvény kibocsátása	2 törzsrészvény minden egyes 20X1. szeptember 30-án forgalomban lévő törzsrészvényre  $200 \times 2 = 400$
20X1. évi egy részvényre jutó eredmény	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
20X0. évi helyesbített egy részvényre jutó eredmény	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Mivel az ingyenrészvények kibocsátása ellenérték nélküli kibocsátás, a kibocsátást úgy kezelik, mintha a 20X0. év, azaz a legkorábbi bemutatott időszak kezdete előtt történt volna meg.

Példa – Új részvénykibocsátás régi részvényeseknek

Nettó nyereség	20X0:1 100; 20X1:1 500; 20X2:1 800
Az új részvénykibocsátás előtt forgalomban lévő részvények	500 db részvény
Új részvénykibocsátás régi részvényeseknek	Minden öt forgalomban lévő részvény után egy új részvény (összesen 100 db új részvény)
	Eladási ár: 5,00
	A részvényjegyzési jog gyakorlásának utolsó napja: 20X1. március 1.
Egy törzsrészvény valós értéke közvetlenül a jog gyakorlás előtt 20X1. március 1-jén	11,00

Az új részvényre vonatkozó elővételi jog nélküli egy részvényre jutó elméleti érték kiszámítása

Az összes forgalomban lévő részvény valós értéke + a kibocsátás révén kapott összeg összesen

---

A kibocsátás előtt forgalomban lévő részvények száma + a kibocsátás során kibocsátott részvények száma

$$\frac{(11,00 \times 500 \text{ db részvény}) + (5,00 \times 100 \text{ db részvény})}{500 \text{ részvény} + 100 \text{ részvény}}$$

Az új részvényre vonatkozó elővételi jog nélküli egy részvényre jutó elméleti érték = 10,00

A helyesbítő tényező kiszámítása

$$\frac{\text{Egy részvényre jutó valós érték a részvénykibocsátás előtt}}{11,00} = \frac{10,00}{11,00} = 1,1$$

Az egy részvényre jutó eredmény kiszámítása

	<u>20X0</u>	<u>20X1</u>	<u>20X2</u>
A 20X0. évi eredetileg bemutatott egy részvényre jutó eredmény: 1 100/500 db részvény	2,20		
A 20X0. évi, az új részvénykibocsátás miatt újra megállapított egy részvényre jutó eredmény: 1 100/(500 db részvény × 1,1)	2,00		
A 20X1. évi, az új kibocsátás hatását is tartalmazó egy részvényre jutó eredmény		2,54	
		$\frac{1500}{\left(500 \times 1,1 \times \frac{2}{12}\right) + \left(600 \times \frac{10}{12}\right)}$	
A 20X2. évi egy részvényre jutó eredmény: 1 800/600 db részvény			3,00

Egy részvényre jutó eredmény hígított értéke

24. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál a törzsrészvényeseknek járó nettó nyereséget és a forgalomban lévő törzsrészvények súlyozott átlagát az összes hígító potenciális törzsrészvények hatásaival helyesbítenni kell<sup>(1)</sup>.
25. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámítása összhangban van az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításával, miközben az időszak folyamán forgalomban lévő összes hígító potenciális törzsrészvény hatását figyelembe veszi, azaz:
  - a) az adott időszak nettó nyereségéből a törzsrészvényeknek tulajdonítható részt növelik azoknak az osztalékoknak és kamatoknak az adózás utáni összegével, amelyek az adott időszakban a hígító potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatban kerültek elszámolásra, és módosítják a bevételek vagy a ráfordítások minden olyan egyéb változásával, amely a hígító potenciális törzsrészvények átváltásából származott volna;

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-24 Egy részvényre jutó eredmény – Részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések értelmezést.



- b) a forgalomban lévő törzsrészesvények számának súlyozott átlagát növelik azoknak a további törzsrészesvények számának a súlyozott átlagával, amelyek – az összes hígító potenciális törzsrészesvény átváltását feltételezve – forgalomban lettek volna.

#### Eredmény – hígított

26. Az egy részesvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál a törzsrészesvényeseknek tulajdonítható adott időszaki nettó nyereségnek vagy veszteségnek a 11. bekezdésnek megfelelően kiszámított összegét módosítani kell:
- azoknak a potenciális hígító törzsrészesvényekre járó osztalékoknak az adózás utáni hatásával, amelyeket a 11. bekezdésnek megfelelően a törzsrészesvényeseknek járó nettó nyereség kiszámításánál levontak;
  - a potenciális hígító törzsrészesvényekkel kapcsolatosan az időszakban felmerült kamatok adózás utáni hatásával; és
  - a bevételek és a ráfordítások egyéb olyan változásainak adózás utáni hatásaival, amelyek a hígító potenciális törzsrészesvények átváltásából származtak volna.
27. A potenciális törzsrészesvények törzsrészesvényekké történt átváltását követően, az adott potenciális törzsrészesvényhez kapcsolódó osztalék, kamat és egyéb bevétel vagy ráfordítás már nem merül fel. Ehelyett az új törzsrészesvények jogosultak lesznek részesedni a törzsrészesvényeknek tulajdonítható nettó nyereségből. Ezért a 11. bekezdés alapján számított egy törzsrészesvénynek tulajdonítható nettó nyereséget növeli az osztaléknak, kamatnak és egyéb bevételeknek, vagy ráfordításoknak az az összege, amely a hígító potenciális törzsrészesvény törzsrészesvénné történt átváltásával megtakarításra kerül. A potenciális törzsrészesvénnel kapcsolatos ráfordítások olyan díjakat, és kedvezményeket vagy felárat tartalmaznak, amelyeket hozam módosításként számolnak el (lásd IAS 32). Az osztalék, kamat és egyéb bevételek vagy ráfordítások összegét a gazdálkodó által fizetendő, az ezekhez a tételekhez tartozó adókkal módosítják.

#### Példa – Átváltható kötvények

Nettó nyereség	1 004
Forgalomban lévő törzsrészesvények	1 000
Egy részesvényre jutó eredmény alapértéke	1,00
Átváltható kötvények	100
Minden 10 db kötvénycsomag 3 törzsrészesvényre váltható át	
A tárgyévben felmerülő, az átváltható kötvény kötelezettség részéhez kapcsolódó kamatköltség	10
Az adott kamatköltséggel kapcsolatos tárgyidőszaki és halasztott adó	4

#### Megjegyzés:

a kamatköltség a kötelezettségrész elsődleges megjelenítésekor felmerülő kedvezmény amortizációját is tartalmazza (lásd IAS 32).

Módosított nettó nyereség  $1004 + 10 - 4 = 1010$

A kötvény átváltásának eredményeképpen létrejövő törzsrészesvények száma 30

Az egy részesvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításához használt törzsrészesvények száma  $1000 + 30 = 1030$

Hígított egy részesvényre jutó eredmény  $\frac{1000}{1030} = 0,98$

28. Néhány potenciális törzsrészvény átváltása az egyéb bevételek vagy ráfordítások ebből bekövetkező változásához vezethet. A potenciális törzsrészvényekhez kapcsolódó kamatráfordítás csökkenése és az adott időszak nettó nyereségének ebből származó növekedése például a nem önkéntes munkavállalói nyereségrészesedési alaphoz kapcsolódó ráfordítások növekedéséhez vezethet. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál az adott időszak nettó nyereségét vagy veszteségét a bevétel vagy ráfordítás bármely ebből következő változásával módosítják.

#### Egy részvényre jutó – hígított

29. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál a törzsrészvények száma a 14. és 20. bekezdésnek megfelelően kiszámított törzsrészvények számának súlyozott átlaga kell legyen, növelve azoknak a törzsrészvényeknek a súlyozott átlagával, amelyeket akkor bocsátottak volna ki, ha valamennyi hígító potenciális törzsrészvényt törzsrészvényekké alakítottak volna át. A hígító potenciális törzsrészvényeket úgy kell tekinteni, mintha azokat az időszak elején alakították volna át törzsrészvénné, vagy ha ez későbbi, a potenciális törzsrészvények kibocsátása időpontjában.
30. Azoknak a törzsrészvényeknek a száma, amelyeket a hígító potenciális törzsrészvények átváltásakor bocsátottak volna ki, a potenciális törzsrészvények feltételei alapján kerül meghatározásra. A számításnál a potenciális törzsrészvény birtokosa szempontjából legkedvezőbb átváltási kulcsot vagy értékesítési árat veszik tekintetbe.
31. Csakúgy mint az egy részvényre jutó eredmény alapértékének kiszámításánál, azokat a törzsrészvényeket, amelyek kibocsátása bizonyos események bekövetkezésétől függ, akkor kell forgalomban lévő törzsrészvényeknek tekinteni és figyelembe venni az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításában, ha a feltételek teljesültek (az események bekövetkeztek). A feltételesen kibocsátandó részvényeket az időszak kezdetétől (vagy ha ez későbbi, a feltételes részvényt megállapodás időpontjától kezdve) kell figyelembe venni. Ha a feltételek nem teljesültek, a feltételesen kibocsátandó részvényeknek az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál figyelembe vett száma azoknak a részvényeknek a számán alapul, amelyeket ki kellett volna bocsátani, ha az időszak vége lenne a feltételes időszak vége. Az újramegállapítás nem megengedett akkor, ha a feltételek a feltételes időszak végén nem teljesülnek. A jelen bekezdés előírásai ugyanúgy vonatkoznak azokra a potenciális törzsrészvényekre, amelyek bizonyos feltételek teljesülése esetén bocsátandók ki (feltételesen kibocsátandó potenciális törzsrészvények).
32. A leányvállalat, a közös vállalkozás vagy a társult vállalkozás is bocsáthat ki olyan potenciális törzsrészvényt, amely vagy a leányvállalat, a közös vállalkozás, vagy a társult vállalkozás törzsrészvényeire, vagy a beszámolót készítő gazdálkodó törzsrészvényeire váltható át. Ha a leányvállalat, társult vállalkozás vagy közös vállalkozás ezen potenciális törzsrészvényei hígító hatást gyakorolnak a beszámolót készítő gazdálkodó konszolidált egy részvényre jutó eredményének alapértékére, azokat figyelembe veszik az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor.
33. Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor a gazdálkodónak a hígító opcióknak és a gazdálkodó egyéb hígító potenciális törzsrészvényeinek lehívását kell feltételeznie. Az ezekből a kibocsátásokból származó feltételezett bevételt úgy kell tekinteni, ahogy az a részvények valós értéken történő kibocsátásából származna. A kibocsátott részvények száma és azoknak a részvényeknek a száma közötti különbséget, amelyeket valós értéken bocsátottak volna ki, ellenérték nélkül kibocsátott törzsrészvényeknek kell tekinteni.
34. Erre a célra a valós értéket a törzsrészvényeknek az adott időszaki átlagára alapján számítják.
35. Az opciók és az egyéb részvényvásárlási megállapodások akkor hígítóak, ha törzsrészvények valós érték alatti kibocsátását eredményeznék. A hígítás összege a kibocsátási árral csökkentett valós érték. Ezért az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámítása szempontjából az ilyen megállapodásokat úgy tekintik, mint amelyek tartalmazzak:
- a) egy szerződést bizonyos számú törzsrészvénynek az időszaki átlagos valós értéken történő kibocsátására. Az így kibocsátandó részvények valósan árazottak, és feltételezik, hogy nincs sem hígító, sem hígítással ellentétes hatásuk. Ezeket a részvényeket figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor; és

- b) egy szerződést a fennmaradó törzsrészesvények ellenérték nélküli kibocsátására. Az ilyen törzsrészesvények nem generálnak bevételt, és nem gyakorolnak hatást a forgalomban lévő törzsrészesvények után járó nettó nyereségre. Ezért az ilyen részesvények hígítóak, és az egy részesvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításakor azokat hozzáadják a forgalomban lévő törzsrészesvények számához.

Példa – A részesvényopció hatása az egy részesvényre jutó eredmény hígított értékére

20X1. évi nettó nyereség	1 200 000		
A 20X1-ben forgalomban lévő törzsrészesvények számának súlyozott átlaga	500 000 db részesvény		
Egy törzsrészesvény átlagos valós értéke 20X1-ben	20,00		
Az opciós részesvények számának súlyozott átlaga 20X1-ben	100 000 db részesvény		
Az opciós részesvények opciós ára 20X1-ben	15,00		
Az egy részesvényre jutó eredmény kiszámítása			
	részesvényenként	eredmény	részesvények száma
20X1. évi nettó nyereség		1 200 000	
A 20X1-ben forgalomban lévő részesvények számának súlyozott átlaga			500 000
Egy részesvényre jutó eredmény alapértéke	2,40		
Az opció alá eső részesvények száma			100 000
Azoknak a részesvényeknek a száma, amelyeket valós értéken bocsátottak volna ki: (100000 × 15,00)/20,00		( <sup>†</sup> )	(75 000)
Hígított egy részesvényre jutó eredmény	2,29	1 200 000	525 000

(<sup>†</sup>) Az eredmény nem emelkedett, mivel a részesvények teljes száma csak azokkal a részesvényekkel emelkedett (25 000), amelyeket a kiszámítás céljából úgy tekintettek, hogy ellenérték nélkül bocsátották ki azokat (lásd a fenti 35. bekezdés b) pontját)

36. Ez az opciók és egyéb részesvényvásárlási megállapodások hatásának kiszámításához alkalmazott módszer ugyanazt az eredményt adja, mint a néhány országban alkalmazott saját részesvény módszer. Ez nem jelenti azt, hogy a gazdálkodó ügyletet kötött saját részesvényei megvásárlására, ami bizonyos körülmények között esetleg nem célszerű, vagy bizonyos jogrendszerek szerint nem jogszerű.
37. Amennyiben a részben kifizetett részesvények nem jogosítanak osztalékra a pénzügyi időszak során, azokat a részesvényutalványokkal vagy az opciókkal azonosnak tekintik.

#### Hígító potenciális törzsrészesvények

38. A potenciális törzsrészesvények akkor és csak akkor tekintendők hígítóknak, ha törzsrészesvényekre történő átváltásuk csökkentené a folyamatos, szokásos működésből származó egy részesvényre jutó nettó nyereséget.
39. A gazdálkodó a folyamatos, szokásos működésből származó nettó nyereségét „ellenőrző számként” használja annak megállapítása céljából, hogy potenciális törzsrészesvényei hígítóak vagy hígítással ellentétes hatásúak-e. A folyamatos, szokásos működésből származó nettó nyereség az (IAS 8 szerint meghatározott) szokásos működésből származó nettó nyereség, az elsőbbségi osztalékok levonása és a megszűnő tevékenységekhez kapcsolódó tételek kizárása után; ezért nem tartalmazza a rendkívüli tételeket és a számviteli politikában történt változások, valamint az alapvető hibák korrekciójának hatásait.

40. A potenciális törzsrészvények akkor hígítással ellentétes hatásúak, ha törzsrészvénné történő átváltásuk növelné a folyamatos, szokásos működésből származó egy részvényre jutó eredményt, vagy csökkentené a folyamatos, szokásos működésből származó egy részvényre jutó veszteséget. A hígítással ellentétes hatású potenciális törzsrészvények hatását figyelmen kívül hagyják az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál.
41. Minden potenciális törzsrészvénykibocsátást, illetve potenciális törzsrészvényt sorozatot inkább elkülönítve, mint összesítve vesznek figyelembe annak eldöntésekor, hogy a potenciális törzsrészvények hígítóak vagy hígítással ellentétes hatásúak-e. A potenciális törzsrészvények figyelembevételének sorrendje befolyásolhatja, hogy a potenciális részvény hígító-e vagy sem. Ezért, annak érdekében, hogy az egy részvényre jutó eredmény alapértékének felhígítását maximalizálják, minden egyes potenciális törzsrészvény-kibocsátást, vagy potenciális törzsrészvényt sorozatot a legjobban hígítótól a legkevésbé hígító felé haladó sorrendben vesznek figyelembe.

Példa – Annak a sorrendnek a meghatározása, ahogyan a hígító értékpapírokat beszámítják a részvénytársaság súlyozott átlagába

Eredmény – A törzsrészvényeseknek járó nettó nyereség	10 000 000
A forgalomban lévő törzsrészvények száma	2 000 000
Egy törzsrészvény átlagos valós értéke az év során	75,00
Potenciális törzsrészvények	
Opciók	100 000 db 60 opciós áron
Átváltható elsőbbségi részvények	800 000 db részvény, amelyek részvényenként 8 egység halmozott osztalékra jogosítanak. Minden egyes elsőbbségi részvényt két törzsrészvényre váltanak át.
5 %-os átváltható kötvény	100 000 000 névértéken. Minden 1 000 db kötvény 20 törzsrészvényre váltható át. Nincs a kamatköltséget befolyásoló felár vagy kedvezményre vonatkozó amortizáció
Adókulcs	40 %
A potenciális törzsrészvények átváltásának tulajdonítható növekedés a törzsrészvények után járó eredményben	

	Az eredmény növekedése	A törzsrészvények számának növekedése	Új részvényekre jutó eredmény
Opciók			
Az eredmény növekedése	nulla		
Ellenzolgáltatás nélkül kibocsátott új részvények $100\,000 \times (75 - 60)75$		20 000	nulla
Átváltható elsőbbségi részvények			
A nettó nyereség növekedése $8 \times 800\,000$	6 400 000		
Új részvények $2 \times 800\,000$		1 600 000	4,00
5 %-os átváltható kötvény			
A nettó eredmény növekedése $100\,000\,000 \times 0,05 \times (1 - 0,4)$	3 000 000		
Új részvények $100\,000 \times 20$		2 000 000	1,50

## Az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámítása

	Felosztható nettó nyereség	Törzsrészvények	Részvényenként
A beszámoló szerint opciók	10 000 000	2 000 000	5,00
		20 000	
	10 000 000	2 020 000	4,95 Hígító
5 %-os átváltható kötvény	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 Hígító
Átváltható elsőbbségi részvények	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 Hígítással ellentétes hatású

Mivel az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke növekszik, amikor az átváltható elsőbbségi részvényeket figyelembe veszik (3,23-ról 3,45-re), az átváltható elsőbbségi részvények hígítással ellentétes hatásúak, és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításánál nem veszik figyelembe azokat. Ezért az egy részvényre jutó eredmény hígított értéke 3,23.

Ez a példa nem mutatja be az átváltható pénzügyi instrumentumoknak a kötelezettségek és a saját tőke közé, vagy a kapcsolódó kamatnak és osztaléknak – az IAS 32 által előírtak alapján – a ráfordítások és a saját tőke közé történő besorolását.

42. A potenciális törzsrészvényeket arra az időszakra súlyozzák, amikor azok forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket az időszak alatt töröltek, vagy amelyeket az időszak alatt hagytak lejárni, csak olyan arányban veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításában, amilyen arányban az időszak folyamán forgalomban voltak. Azokat a potenciális törzsrészvényeket, amelyeket a beszámolási időszak alatt törzsrészvénné váltottak át, az időszak elejétől az átváltás időpontjáig veszik figyelembe az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének kiszámításában; az átváltás időpontjától kezdődően a keletkező törzsrészvényeket mind az egy részvényre jutó eredmény alapértékében, mind az egy részvényre jutó eredmény hígított értékében figyelembe veszik.

## ÚJRAEGÁLLAPÍTÁS

43. Ha a forgalomban lévő törzsrészvények vagy a potenciális törzsrészvények száma kapitalizáció, ingyenrészvény-kibocsátás vagy részvényfelosztás következtében növekszik, vagy fordított részvényfelosztás következtében csökken, az összes időszakra vonatkozóan visszamenőlegesen módosítani kell az egy részvényre jutó eredmény alapértékének és az egy részvényre jutó eredmény hígított értékének a számítását. Ha ezek a változások a mérlegfordulónap után, de a pénzügyi kimutatások közzététele előtt következnek be, az adott és a megelőző időszakok pénzügyi kimutatásaira vonatkozó egy részvényre jutó értékek kiszámításának a részvények új számán kell alapulnia. Ha az egy részvényre jutó számítások a részvények számában bekövetkezett ilyen változásokat tükröznek, ezt a ténytet közzé kell tenni. Ezenkívül az összes beszámolási időszak egy részvényre jutó eredményének alapértékét és hígított értékét módosítani kell:
- az alapvető hibákból és a számviteli politikában történt változtatásokból származó módosítások hatásai miatt, amelyeket az IAS 8 szerinti javasolt eljárásnak megfelelően kezelnek; és
  - az érdekeltségek egyesítésével megvalósuló üzleti kombinációk hatásai miatt.
44. A gazdálkodó nem állapítja meg újra egy korábbi időszak egy részvényre jutó eredményének hígított értékét az alkalmazott feltételezések változásai vagy a potenciális törzsrészvények forgalomban lévő törzsrészvényekké történő átváltása miatt.

45. A gazdálkodó számára javasolt, hogy tegye közzé a mérlegfordulónap utáni, törzsrészvényekkel kapcsolatos ügyleteket vagy a potenciális törzsrészvényekkel kapcsolatos ügyleteket – a kapitalizációval kapcsolatos ügyek és a részvényfelosztás kivételével –, ha azok olyan jelentőségűek, hogy közzétételük elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak azon képességét, hogy megfelelően értékeljenek és megfelelő döntéseket hozzanak (lásd az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardot). Az ilyen ügyletekre a következő példák hozhatók:
- a) részvények kibocsátása pénzeszközökért;
  - b) részvények kibocsátása, ha a bevételt adósság vagy a mérleg fordulónapján forgalomban lévő elsőbbségi részvények visszafizetésére használják fel;
  - c) a forgalomban lévő törzsrészvények visszaváltása;
  - d) a mérleg fordulónapján forgalomban lévő potenciális törzsrészvények törzsrészvénné történő átváltása vagy kibocsátása;
  - e) warrantok, opciók vagy átváltható értékpapírok kibocsátása; és
  - f) olyan feltételek teljesülése, amelyek feltételesen kibocsátandó részvények kibocsátását eredményeznék.
46. Az egy részvényre jutó eredmények összegét nem módosítják az ilyen mérlegfordulónap után bekövetkező ügyletek miatt, mivel az ilyen ügyletek nem gyakorolnak hatást az adott időszak nettó nyereségének vagy veszteségének megtermeléséhez felhasznált tőke összegére.

#### BEMUTATÁS

47. A gazdálkodónak magában az eredménykimutatásban kell bemutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét minden olyan törzsrészvényosztályra vonatkozóan, amelyek különböző jogok alapján részesednek az időszak nettó nyereségéből. A gazdálkodónak minden időszakra vonatkozóan azonos hangsúllyal kell bemutatnia az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét.
48. A jelen standard előírja, hogy a gazdálkodó akkor is mutassa be az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét, ha a közzétett összegek negatív előjelűek (egy részvényre jutó veszteség).

#### KÖZZÉTÉTEL

49. A gazdálkodónak közzé kell tennie a következőket:
- a) az egy részvényre jutó eredmény alapértékének és hígított értékének számításánál a számlálóban alkalmazott összegeket, valamint ezeknek az összegeknek az adott időszak nettó nyereségével vagy veszteségével való egyeztetését; és
  - b) az egy részvényre jutó eredmény alapértékének és hígított értékének számításánál nevezőként alkalmazott törzsrészvények számának súlyozott átlagát, valamint ezeknek a nevezőknek az egymással történő egyeztetését.
50. A potenciális törzsrészvényeket létrehozó pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések olyan feltételeket és körülményeket tartalmazhatnak, amelyek befolyásolják az egy részvényre jutó eredmény alapértékének és hígított értékének értékelését. Ezek a feltételek és körülmények meghatározhatják, hogy vannak-e hígító potenciális törzsrészvények, és ha igen, meghatározhatják a forgalomban lévő részvények számának súlyozott átlagára gyakorolt hatást, valamint a törzsrészvényesekre jutó nettó nyereség vagy veszteség ebből következő módosítását. Függetlenül attól, hogy előírja-e az IAS 32 a feltételek és körülmények közzétételét, ez a standard javasolja az ilyen jellegű információk közzétételét.
51. Ha a gazdálkodó – az egy részvényre jutó eredmény alapértékén és hígított értékén kívül – a nettó nyereség beszámolóban szereplő egyik elemének – az egy törzsrészvényre jutó adott időszaki nettó nyereségtől vagy veszteségtől eltérő – eleme felhasználásával is közzétesz egy részvényre jutó összegeket, az ilyen összegeket a törzsrészvények jelen standard alapján meghatározott számának súlyozott átlaga alkalmazásával kell kiszámítani. Ha a nettó nyereségnek olyan elemét alkalmazzák, amely nem szerepel az eredménykimutatásban egy tételorként, az alkalmazott elemnek és egy az eredménykimutatásban szereplő tételornak az egyeztetését meg kell adni. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét azonos hangsúllyal kell közzétenni.

52. A gazdálkodó esetleg több információt szeretne közzétenni, mint amennyit ez a standard előír. Az ilyen információk segíthetik a felhasználókat a gazdálkodó teljesítményének értékelésében, és azok közzététele a nettó eredmény számos elemére vonatkozó egy részvényre jutó értékek formájában történhet. Az ilyen jellegű információk közzététele javasolt. Ilyen összegek közzététele esetén azonban a nevezőt a jelen standardnak megfelelően számítják ki a közzétett, egy részvényre jutó összegek összehasonlíthatóságának biztosítása érdekében.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

53. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

### IAS 34 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

#### Közbenső pénzügyi beszámoló

Ezt a Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Testülete 1998 februárjában fogadta el, és az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

2000 áprilisában a „C” függelék 7. bekezdését módosította az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard.

#### BEVEZETÉS

1. A jelen standard („IAS 34”) a közbenső pénzügyi beszámolókkal foglalkozik, olyan témával, amellyel nem foglalkozott egyik előző Nemzetközi Számviteli Standard sem. Az IAS 34 az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.
2. A közbenső pénzügyi beszámoló olyan pénzügyi beszámoló, amely a gazdálkodó pénzügyi événél rövidebb időszakra tartalmaz teljes körű vagy tömörített pénzügyi kimutatásokat.
3. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodóknak, milyen gyakran és a közbenső időszak vége után mennyi idővel kell kiadniuk közbenső pénzügyi beszámolókat. Az IASC megítélése szerint ezekről a kérdésekről a nemzeti kormányoknak, az értékpapír-felügyeleteknek, a tőzsdéknek és a számviteli testületeknek kell dönteniük. Ez a standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodónak közbenső pénzügyi beszámolót kell készítenie, vagy közbenső pénzügyi beszámoló készítését választja a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban.
4. A jelen standard:
  - a) meghatározza egy közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, ideértve a közzétételeket is; és
  - b) megadja azokat a számviteli megjelenítési és értékelési alapelveket, amelyeket a közbenső pénzügyi beszámolóban alkalmazni kell.
5. A közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalma: tömörített mérleg, tömörített eredménykimutatás, tömörített cash-flow-kimutatás, a saját tőke változását bemutató tömörített kimutatás és a kijelölt kiegészítő megjegyzések.
6. Azt feltételezve, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló minden olvasója hozzáfér a legutolsó éves beszámolóhoz, az éves pénzügyi kimutatásokhoz kapcsolódó kiegészítő megjegyzések közül gyakorlatilag egyet sem ismételnék meg vagy aktualizálnak a közbenső beszámolóban. Ehelyett a közbenső megjegyzések elsősorban azokat az eseményeket és változásokat magyarázzák, amelyek lényegesek a gazdálkodó legutolsó éves beszámolójának fordulónapját követően a gazdálkodó pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkező változások megértése szempontjából.
7. A gazdálkodónak ugyanazt a számviteli politikát kell alkalmaznia a közbenső pénzügyi beszámolójában, mint az éves pénzügyi kimutatásoknál, kivéve ha olyan változások történtek a számviteli politikában a legutolsó éves pénzügyi kimutatások elkészítése óta, amelyek a következő éves pénzügyi kimutatásokban fognak tükröződni. A gazdálkodó beszámolókészítésének gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves teljesítményének értékelését. Ennek érdekében a közbenső pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelés az évre kumuláltan történik.

8. Ennek a standardnak egy függeléke iránymutatást ad a közbenső fordulónapra vonatkozó alapvető elszámolási és értékelési alapelvekről a különböző típusú eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások tekintetében. A közbenső időszakra vonatkozó nyereségadó-ráfordítás egy becsült átlagos éves effektív nyereségadókulcson alapul, amely összhangban van az éves adómegállapítással.
9. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele a közbenső pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet a közbenső időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani, nem a tervezett éves adatok alapján.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	284
Hatókör	284
Fogalmak	284
A közbenső pénzügyi beszámoló tartalma	284
A közbenső pénzügyi beszámoló minimális elemei	285
A közbenső pénzügyi kimutatók formája és tartalma	285
Kijelölt kiegészítő megjegyzések	286
Az IAS-nek való megfelelés közzététele	287
Azok az időszakok, amelyekre közbenső pénzügyi kimutatókat kell bemutatni	287
Lényegesség	288
Közzététel az éves pénzügyi kimutatókban	288
Megjelenítés és értékelés	288
Az évvel megegyező számviteli politika	288
Szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételek	290
A pénzügyi év során rendszertelenül felmerülő költségek	290
A megjelenítés és az értékelés alapelveinek alkalmazása	290
Becslések felhasználása	290
A korábbi közbenső időszakokról készült beszámolók újbóli megállapítása	290
Hatálybalépés napja	291

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



## CÉL

Ennek a standardnak a célja az, hogy előírja a közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát, és előírja a közbenső időszakokra vonatkozó teljes vagy tömörített pénzügyi kimutatásokban a megjelenítésre és az értékelésre alkalmazandó alapelveket. Az időszerű és megbízható közbenső pénzügyi beszámolás növeli a befektetők, a hitelezők és más érdekelt felek képességét a gazdálkodó jövedelem- és cash-flow-teremtő képességének, valamint pénzügyi állapotának és likviditásának megértésére.

## HATÓKÖR

1. A jelen standard nem határozza meg, hogy mely gazdálkodóknak, milyen gyakran és a közbenső időszak vége után mennyi idővel kell kiadniuk közbenső pénzügyi beszámolókat. A kormányok, az értékpapír-felügyelvek, a tőzsdék és a számviteli testületek azonban gyakran megkövetelik, hogy azok a gazdálkodók, amelyeknek hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapíriai nyíltpiaci forgalomban vannak, közbenső pénzügyi beszámolót adjanak ki. Ez a standard arra vonatkozik, ha a gazdálkodónak közbenső pénzügyi beszámolót kell készítenie, vagy közbenső pénzügyi beszámoló készítését választja a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban. A Nemzetközi Számviteli Standardok Bizottság javasolja a nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodók számára, hogy olyan közbenső pénzügyi beszámolókat nyújtsanak be, amelyek megfelelnek az ebben a standardban lefektetett megjelenítési, értékelési és közzétételi alapelveknek. A nyíltpiaci forgalomban lévő gazdálkodók számára különösen javasolt, hogy:
  - a) legalább a pénzügyi év első felének utolsó napjára vonatkozó közbenső pénzügyi beszámolókat szolgáltatassanak; és
  - b) közbenső pénzügyi beszámolóikat legfeljebb 60 nappal a közbenső időszak vége után tegyék elérhetővé.
2. Minden pénzügyi beszámolót – legyen az éves vagy közbenső – önmagában kell értékelni a Nemzetközi Számviteli Standardoknak való megfelelés szempontjából. Az a tény, hogy a gazdálkodó nem szolgáltatott közbenső pénzügyi beszámolókat egy adott pénzügyi év során, vagy olyan közbenső pénzügyi beszámolókat szolgáltatott, amelyek nem felelnek meg a jelen standard előírásainak, még nem jelenti feltétlenül azt, hogy a gazdálkodó éves pénzügyi kimutatásai sem felelnek meg a nemzetközi számviteli standardoknak – ha egyéb tekintetben megfelelnek azoknak.
3. Ha egy gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójáról azt állítják, hogy az megfelel a nemzetközi számviteli standardoknak, akkor annak meg kell felelnie jelen standard minden követelményének is. A 19. bekezdés bizonyos közzétételeket követel meg ebben a tekintetben.

## FOGALMAK

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

A közbenső időszak a teljes pénzügyi évnél rövidebb pénzügyi beszámolási időszak.

A közbenső pénzügyi beszámoló olyan pénzügyi beszámoló, amely egy közbenső időszakra vonatkozóan vagy teljes körű (az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standardban meghatározott) pénzügyi kimutatásokat, vagy tömörített (a jelen standardban meghatározott) pénzügyi kimutatásokat tartalmaz.

## A KÖZBENSŐ PÉNZÜGYI BESZÁMOLÓ TARTALMA

5. Az IAS 1 meghatározása szerint a teljes körű pénzügyi kimutatások a következő elemeket tartalmazzák:
  - a) mérleg;
  - b) eredménykimutatás;
  - c) egy kimutatás, amely mutatja vagy i. a saját tőke minden változását; vagy ii. a saját tőke azon változásait, amelyek nem tulajdonosokkal való tőketranzakciókból vagy tulajdonosok felé történt kifizetésekből származnak;
  - d) cash-flow-kimutatás; és
  - e) számviteli politika és kiegészítő megjegyzések.

6. Az időbeliség, költségmegtérülések és a korábbi beszámolóikban szereplő információk ismétlésének elkerülése érdekében a gazdálkodónak az éves pénzügyi kimutatásaival összehasonlítva kevesebb információt kell nyújtania, vagy a gazdálkodó kevesebb információ nyújtását választhatja a közbenső fordulónapokon. A jelen standard a közbenső pénzügyi beszámoló minimális tartalmát a tömörített pénzügyi kimutatások és bizonyos kiegészítő megjegyzések szerepeltetésében határozza meg. A közbenső pénzügyi beszámoló célja, hogy aktuális információkat nyújtson a legutolsó teljes körű éves pénzügyi kimutatásokhoz képest. Ennek megfelelően az új tevékenységekre, eseményekre és körülményekre koncentrálni, és nem ismétli meg az előző beszámolóikban már szereplő információkat.
7. Ennek a standardnak nem célja, hogy megtiltsa a gazdálkodónak vagy eltanácsolja a gazdálkodót attól, hogy közbenső pénzügyi beszámolójában egy IAS 1 standardban leírt teljes körű pénzügyi kimutatást tegyen közzé, a tömörített pénzügyi kimutatások és a kijelölt kiegészítő megjegyzések helyett. Ez a standard azt sem tiltja a gazdálkodónak, vagy tanácsolja el attól, hogy a tömörített közbenső pénzügyi beszámolójában az ebben a standardban meghatározott minimális soroknál, vagy kijelölt kiegészítő megjegyzéseknél több adatot mutasson be. Ennek a standardnak a megjelenítési és értékelési alapelvei a közbenső időszakról készült teljes pénzügyi kimutatásokra is vonatkoznak, és az ilyen kimutatásoknak tartalmazniuk kell minden – ezen standard által megkövetelt – közzétételt (különösen a 16. bekezdésben található kijelölt kiegészítő megjegyzések közzétételét), valamint azokat a közzétételeket, amelyeket a többi Nemzetközi Számviteli Standard megkövetel.

#### *A közbenső pénzügyi beszámoló minimális elemei*

8. Egy közbenső pénzügyi beszámoló legalább a következő elemeket kell tartalmaznia:
  - a) tömörített mérleg;
  - b) tömörített eredménykimutatás;
  - c) egy tömörített kimutatás, amely mutatja vagy i. a saját tőke minden változását; vagy ii. a saját tőke azon változásait, amelyek nem tulajdonosokkal való tőketranzakciókból vagy tulajdonosok felé történt kifizetésekkel származnak;
  - d) tömörített cash-flow-kimutatás, és
  - e) kijelölt kiegészítő megjegyzések.

#### *A közbenső pénzügyi kimutatások formája és tartalma*

9. Ha a gazdálkodó teljes körű pénzügyi kimutatásokat jelentet meg közbenső pénzügyi beszámolójában, akkor ezeknek a kimutatásoknak a formája és tartalma meg kell feleljen az IAS 1 standard teljes körű pénzügyi kimutatásokra vonatkozó követelményeinek.
10. Ha a gazdálkodó tömörített pénzügyi kimutatásokat jelentet meg közbenső pénzügyi beszámolójában, akkor a tömörített kimutatásokban szerepelniük kell legalább azoknak a soroknak és részösszegeknek, amelyek a legutolsó éves pénzügyi kimutatásokban szerepeltek, valamint a jelen standard által megkövetelt kijelölt kiegészítő megjegyzéseknek. További sorokat vagy megjegyzéseket is szerepeltetni kell, ha azok elhagyása miatt a tömörített közbenső pénzügyi kimutatások félrevezetőek lennének.
11. Az egy részvényre jutó eredmény alapértékét és hígított értékét magában a közbenső időszakra vonatkozó – teljes vagy tömörített – eredménykimutatásban kell bemutatni.
12. Az IAS 1 útmutató tartalmaz a pénzügyi kimutatások szerkezetéről, és tartalmaz egy „Illusztratív pénzügyi kimutatás szerkezet” című függelékkel, mely további útmutatókat tartalmaz a fősorokról és a részösszegekről.
13. Miközben az IAS 1 megköveteli, hogy a saját tőkében történt változásokat levezető kimutatást a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak külön elemeként kell bemutatni, engedélyezi, hogy a saját tőkében bekövetkezett – a tulajdonosokkal folytatott tőketranzakciókból, valamint a tulajdonosoknak történő kifizetésekkel eredő – változásokat vagy magában a kimutatásban, vagy a kiegészítő megjegyzések között mutassák be. A gazdálkodó ugyanazt a formát használja a közbenső kimutatásában a saját tőkében bekövetkezett változások levezetésére, mint amit a legutolsó éves kimutatásában használt.
14. A közbenső pénzügyi beszámólót konszolidált formában kell elkészíteni, ha a gazdálkodó legutolsó éves pénzügyi kimutatásai konszolidált kimutatások voltak. Az anyavállalat egyedi éves pénzügyi kimutatásai nem konzisztensek vagy nem hasonlíthatók össze a legutolsó éves pénzügyi beszámolóban lévő konszolidált kimutatásokkal. Ha a gazdálkodó éves pénzügyi beszámolója a konszolidált pénzügyi kimutatások mellett tartalmazta az anyavállalat pénzügyi kimutatásait is, akkor ez a standard nem követeli meg, és nem is tiltja azt, hogy az anyavállalat egyedi pénzügyi kimutatásai részét képezzék a gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójának.

*Kijelölt kiegészítő megjegyzések*

15. A gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolójának felhasználója hozzáfér ugyanannak a gazdálkodónak a legutolsó éves pénzügyi beszámolójához is. Ezért szükségtelen, hogy a közbenső pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzések viszonylag jelentéktelen aktualizálásul szolgáljanak arra az információra vonatkozóan, amelyet a legutóbbi éves beszámolóban szereplő megjegyzésekben szerepeltettek. Egy közbenső időpontban hasznosabb azoknak az eseményeknek és változásoknak a magyarázata, amelyek lényegesek a gazdálkodó legutolsó éves beszámolóját követően a gazdálkodó pénzügyi helyzetében és teljesítményében bekövetkezett változások megértése szempontjából.
16. A gazdálkodónak legalább a következő információkat kell ismertetnie a közbenső pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben, ha azok jelentősek és más helyen nem szerepelnek a közbenső pénzügyi beszámolóban. Az információkat általában a pénzügyi év addig eltelt része alapján kell a beszámolóban közzétenni. A gazdálkodónak azonban közzé kell tennie minden olyan eseményt vagy ügyletet, amely lényeges a jelenlegi közbenső időszak megértése szempontjából:
- a) egy olyan kijelentést, hogy ugyanazt a számviteli politikát és ugyanolyan számítási módszereket követtek a közbenső pénzügyi kimutatásokban, mint a legutóbbi éves pénzügyi kimutatásokban, vagy – amennyiben ezen politikában vagy módszerekben változás történt – a változás jellegének és hatásának leírását;
  - b) a közbenső tevékenységek szezonálisára vagy ciklikusságára vonatkozó magyarázó megjegyzéseket;
  - c) az eszközökre, a kötelezettségekre, a saját tőkére, a nettó eredményre hatással bíró azon tételek jellegét és összegét, amelyek jellegüknél, összegüknél vagy előfordulásuknál fogva szokatlanok;
  - d) a jelenlegi pénzügyi év korábbi közbenső időszakában vagy a korábbi pénzügyi években bemutatott összegek becsléseiben bekövetkezett változások jellegét és összegét, amennyiben ezen változások jelentős hatással vannak a jelenlegi közbenső időszakra;
  - e) hitel- vagy tulajdonviszonyt megtestesítő értékpapírok kibocsátását, visszavásárlását vagy visszafizetését;
  - f) a törzs- és egyéb részvényekre elkülönítve a fizetett osztalékokat (összesítve vagy részvényenként);
  - g) a szegmensbevételt és a szegmenseredményt az üzleti vagy a földrajzi szegmensekre lebontva, attól függően, hogy a társaság szegmens szerinti beszámolásának mi az elsődleges formátuma (a szegmensadatokat csak akkor kell közzétenni a gazdálkodónak a közbenső pénzügyi beszámolójában, ha az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard megköveteli, hogy a gazdálkodó tegyen közzé szegmensadatokat az éves pénzügyi kimutatásaiban);
  - h) azokat a jelentős eseményeket, amelyek a közbenső időszak végét követően történtek, de amelyek nem jelennek meg a közbenső időszak pénzügyi kimutatásaiban;
  - i) a közbenső időszak alatt a gazdálkodó 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; és
  - j) a függő kötelezettségekben és a függő követelésekben a legutolsó éves mérleg fordulónapja óta bekövetkezett változásokat.
17. A 16. bekezdés által megkövetelt közzétételek jellegére az alábbiak adnak példákat. Az egyes Nemzetközi Számviteli Standardok útmutatást tartalmaznak számos ilyen tétel közzététele tekintetében:
- a) a készletek leértékelése a nettó realizálható értékre és az ilyen leértékelések visszaírása;
  - b) az ingatlanok, gépek és berendezések, az immateriális javak és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek elszámolása és az ilyen értékvesztés miatti veszteségek visszaírása;
  - c) az átszervezés költségeire képzett céltartalékok feloldása;

- d) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzései, vagy elidegenítései;
  - e) az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vonatkozó kötelezettségvállalások;
  - f) a peres ügyek lezárásai;
  - g) az előző beszámolóknak található pénzügyi adatok alapvető hibáinak javításai;
  - h) a rendkívüli tételek;
  - i) a tartozás megfizetésének bármely olyan elmulasztása, vagy a kölcsönszerződés bármely olyan megsértése, amelyeket a későbbiekben nem korrigáltak; és
  - j) a kapcsolt felekkel folytatott ügyletek.
18. A többi Nemzetközi Számviteli Standard olyan közzétételeket állapít meg, 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 többi Nemzetközi Számviteli Standard által megkövetelt közzétételek nem kötelezőek, ha a gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolója csak tömörített pénzügyi kimutatásokat és a kijelölt kiegészítő megjegyzéseket tartalmazza, nem pedig teljes körű pénzügyi kimutatásokat.

*Az IAS-nek való megfelelés közzététele*

19. Ha egy gazdálkodó közbenső pénzügyi beszámolója összhangban van a nemzetközi számviteli standardokkal, akkor ezt a tényt közzé kell tenni. A közbenső pénzügyi beszámoló csak abban az esetben nevezhető a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban lévőnek, amennyiben összhangban van valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével.

*Azok az időszakok, amelyekre közbenső pénzügyi kimutatásokat kell bemutatni*

20. A közbenső beszámolóknak (tömörített vagy teljes) pénzügyi kimutatásokat kell tartalmazniuk a következő időszakokra vonatkozóan:
- a) az adott közbenső időszak végére vonatkozó mérleget, és egy a közvetlen megelőző pénzügyi év végére vonatkozó összehasonlító mérleget;
  - b) eredménykimutatásokat az adott közbenső időszakra vonatkozóan és a pénzügyi évre kumuláltan, valamint összehasonlító eredménykimutatásokat a közvetlen megelőző pénzügyi év összehasonlítható közbenső időszakaira (az adott időszakra és az adott évre kumuláltan);
  - c) egy olyan kimutatást, amely bemutatja a saját tőkében az év eleje óta bekövetkezett változásokat, egy összehasonlító kimutatással a közvetlenül megelőző pénzügyi év összehasonlítható időszakára vonatkozóan, az adott évre kumuláltan; és
  - d) egy cash-flow-kimutatást, amely a tárgyév kezdetétől az időszak végéig terjedő időszakot fedi le, egy összehasonlító kimutatással a közvetlenül megelőző pénzügyi év összehasonlítható időszakára vonatkozóan, az adott évre kumuláltan.
21. Olyan gazdálkodóknál, ahol az üzletmenet erősen szezonális, hasznos lehet a közbenső beszámoló fordulónapján végződő tizenkét hónapra vonatkozó pénzügyi információ, valamint az azt megelőző tizenkét hónapra vonatkozó összehasonlító információ. Ennek megfelelően az erősen szezonális üzletmenetű gazdálkodók számára javasolt, hogy az előző bekezdésben megadott információk mellett fontolják meg ezen információk beszámolóba foglalását.
22. Az „A” függelék szemlélteti azokat az időszakokat, amelyeket a gazdálkodónak be kell mutatnia, ha félévente, és ha negyedévente készít beszámolót.

*Lényegesség*

23. Annak eldöntésére, hogy hogyan történjen egy tétel megjelenítése, besorolása vagy közzététele a közbenső pénzügyi beszámoló céljaira, a lényegességet a közbenső időszak pénzügyi adatainak vonatkozásában kell megállapítani. A lényegesség megállapítása során figyelembe kell venni azt, hogy a közbenső értékelések sokkal nagyobb mértékben alapulnak becsléseken, mint az éves pénzügyi adatok értékelései.
24. A Nemzetközi Számvetési Standardok Előszava kimondja, hogy „nem cél, hogy a nemzetközi számvetési standardok nem jelentős tételekre vonatkozzanak”. A Keretelvek kimondják, hogy „egy információ lényeges, ha kihagyása vagy téves bemutatása befolyásolhatja a felhasználóknak a pénzügyi kimutatások alapján hozott gazdasági döntéseit”. Az IAS 8 Az időszak nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számvetési politika változásai standard megköveteli a jelentős rendkívüli tételek, a szokásosnak nem minősülő tételek, a megszűnt tevékenységek, a számvetési becslésekben bekövetkezett változások, az alapvető hibák, valamint a számvetési politikában bekövetkezett változások elkülönített közzétételét. Az IAS 8 standard nem tartalmaz számszerűsített útmutatást a lényegességre.
25. Jóllehet pénzügyi beszámolási szempontból a lényegesség mérlegelése minden esetben megítélést követel meg, ez a standard a megjelenítési és közzétételi döntést magára a közbenső időszak adataira építi a közbenső időszak számaadatainak érthetősége érdekében. Ezért például a nem szokásos vagy rendkívüli tételeket a számvetési politikában, vagy becslésben bekövetkezett változásokat, az alapvető hibákat a közbenső időszakra vonatkozó lényegességre alapozva kell megjeleníteni és közzétenni, hogy elkerüljék azokat a félrevezető következtetéseket, amelyek a közzététel elmulasztásából származhatnak. Az alapvető cél annak biztosítása, hogy a közbenső pénzügyi beszámoló minden olyan információt tartalmazzon, amely releváns a gazdálkodó közbenső időszak alatt nyújtott pénzügyi helyzetének és teljesítményének megértéséhez.

**KÖZZÉTÉTEL AZ ÉVES PÉNZÜGYI KIMUTATÁSOKBAN**

26. Ha egy összegnek a közbenső időszakai beszámolóban szereplő becslése jelentősen megváltozik a pénzügyi év utolsó közbenső időszaka alatt, de nem adnak ki az erre az utolsó időszakra vonatkozó elkülönült pénzügyi beszámolót, ezen becslés változásának a jellegét és összegét a pénzügyi évre vonatkozó éves pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésben kell közzétenni.
27. Az IAS 8 standard megköveteli a számvetési becslésben bekövetkező olyan változás jellegének és összegének a közzétételét, amelynek jelentős hatása van a tárgyidőszakban, vagy amelynek várhatóan jelentős hatása lesz az ezt követő időszakokban. A jelen standard 16 d) pontja hasonló közzétételt követel meg a közbenső pénzügyi beszámolóban. Az erre vonatkozó példák közé tartoznak a készletek leértékelésével, az átszervezéssel vagy az értékvesztés miatti veszteségekkel kapcsolatosan, a pénzügyi év egy korábbi közbenső időszakában bemutatott becslésben az utolsó közbenső időszakban bekövetkezett változások. Az előző bekezdés által megkövetelt közzététel összhangban van az IAS 8 előírásával, és szándékoltnak szűk hatókörű – csak a becslésben bekövetkezett változásokra vonatkozik. A gazdálkodónak nem kell további közbenső időszakból származó pénzügyi információkat beillesztenie az éves pénzügyi kimutatásaiba.

**MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS***Az évessel megegyező számvetési politika*

28. A gazdálkodónak ugyanazt a számvetési politikát kell alkalmaznia a közbenső pénzügyi beszámolójában, mint az éves pénzügyi kimutatásoknál, kivéve ha olyan változások történtek a számvetési politikában a legutolsó éves pénzügyi kimutatások elkészítése óta, amelyek a következő éves pénzügyi kimutatásokban fognak tükröződni. Mindazonáltal, a gazdálkodó beszámoló készítésének gyakorisága – éves, féléves vagy negyedéves – nem befolyásolhatja éves teljesítményének értékelését. Ennek érdekében a közbenső pénzügyi beszámolók céljaiból történő értékelésnek az évre kumuláltan kell történnie.

29. Annak megkövetelése, hogy a gazdálkodó ugyanazt a számviteli politikát alkalmazza közbenső pénzügyi kimutatásaiban, mint az éves kimutatásaiban, azt sugallhatja, hogy a közbenső időszakok értékeléseit úgy kell elvégezni, mintha minden közbenső időszak különálló beszámolóképzési időszak lenne. Azonban annak előírása által, hogy a gazdálkodó beszámolóképzési gyakorisága nem érintheti az éves eredmények értékelését, a 28. bekezdés elismeri, hogy a közbenső időszak egy hosszabb pénzügyi év egy része. Az évre kumuláltan végzett értékelésbe beletartozhatnak az adott pénzügyi év korábbi közbenső időszakaiban becsült összegekben bekövetkezett változások. Az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások megjelenítésének a közbenső időszakai alapelvei azonban megegyeznek az éves pénzügyi kimutatások alapelveivel.
30. Szemléltetés céljából:
- a) a közbenső időszakban a készletek leértékeléséből, az átszervezésből vagy értékvesztésből származó veszteségek elszámolásánál és értékelésénél alkalmazott alapelveknek meg kell egyezniük azokkal az alapelvekkel, amelyeket a gazdálkodó akkor követne, ha csak éves pénzügyi kimutatásokat készítené. Ha azonban az ilyen jellegű tételek elszámolása és értékelése az egyik közbenső időszakban történik meg, és a pénzügyi év ezt követő közbenső időszakában megváltozik a becslés értéke, az eredeti becslés értéke az ezt követő közbenső időszakban vagy egy további veszteség összegének az elhatárolásával vagy az előzőleg elszámolt összeg visszairásával megváltozik;
  - b) az olyan költség, amely nem felel meg az eszközök definíciójának egy közbenső időszak végén, nem határozható el a mérlegben, sem amiatt, mert esetleg későbbi információk alapján megfelelhethet az eszköz meghatározásának, sem amiatt, hogy egy pénzügyi éven belül biztosítsák a gazdálkodó jövődelmezőségének kiegyenlítetttségét a közbenső időszakok között; és
  - c) a nyereségadó-ráfordítás minden közbenső időszakban a teljes pénzügyi évre várható súlyozott, átlagos, éves nyereségadókulcs legjobb becslése alapján kerül elszámolásra. Lehetséges, hogy az egy közbenső időszakban nyereségadó-ráfordításokra elhatárolt összegeket helyesbítenni kell a pénzügyi év következő közbenső időszakában, ha az éves nyereségadókulcs becslése változik.
31. A Pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó Keretelvek (továbbiakban: Keretelvek) szerint a megjelenítés „egy olyan tételnek a mérlegbe, vagy az eredménykimutatásba történő felvételének a folyamata, amely megfelel egy alkotóelem fogalmának és kielégíti a megjelenítés kritériumait”. Az eszközök, a kötelezettségek, a bevételek és a ráfordítások meghatározásai alapvetőek a megjelenítés szempontjából, mind az éves, mind a közbenső pénzügyi beszámolás esetében.
32. Az eszközökre a jövőbeli gazdasági hasznoknak ugyanaz a kritériuma érvényes a közbenső fordulónapokon és a gazdálkodó pénzügyi évének végén. Azok a költségek, amelyek jellegüknél fogva nem minősülnek eszköznek a pénzügyi év végén, a közbenső fordulónapokon sem minősíthetők annak. Hasonlóan a kötelezettségeknek a közbenső beszámoló fordulónapján az ezen a napon meglévő kötelmet kell megtestesíteniük, pontosan ugyanúgy, mint az éves kimutatás fordulónapján.
33. A jövedelem (bevételek) és ráfordítások lényegi jellemzője, hogy a kapcsolódó eszközök és kötelezettségek ki- és beáramlása már megtörtént. Ha ezek a ki- és beáramlások megtörténtek, a kapcsolódó bevétel és ráfordítás elszámolásra kerül, egyébként nem. A Keretelvek szerint „a ráfordítások az eredménykimutatásban akkor kerülnek elszámolásra, amikor – egy eszköz csökkenéséhez vagy egy kötelezettség növekedéséhez kapcsolódóan – a jövőbeli gazdasági hasznok olyan csökkenése következett be, amelyet megbízhatóan lehet mérni ..... [A] Keretelvek nem engedik meg az olyan tételek kimutatását a mérlegben, amelyek nem felelnek meg az eszközök, vagy a kötelezettségek meghatározásának.”
34. A pénzügyi kimutatásokban megjelenő eszközök, kötelezettségek, bevételek, ráfordítások és a cash-flow értékelésekor az a gazdálkodó, amely csak éves beszámolót készít, figyelembe tudja venni azokat az információkat, amelyek a pénzügyi év egésze során elérhetővé válnak. A gazdálkodó tulajdonképpen az év addig eltelt része alapján értékeli.
35. Az a gazdálkodó, amely félévente készít beszámolót, azokat az információkat használja az első hat hónapra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban szereplő tételek értékelésekor, amelyek az adott félévben, vagy közvetlenül a félév vége után rendelkezésre állnak és az évvégéig vagy közvetlenül azután rendelkezésre álló információkat a tizenkét hónapos időszakhoz. A tizenkét hónapos értékelés fogja tükrözni az első hat

hónapos időszakról készült beszámolóban szereplő összegek becsléseiben történt lehetséges változásokat. Az első hat hónapról készült közbenső beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16 d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

36. Az a gazdálkodó, amely fél évnél gyakrabban készít beszámolót, bevételeit és ráfordításait minden közbenső időszakban az évre kumuláltan értékeli az adott pénzügyi kimutatások elkészítésekor rendelkezésre álló információkat felhasználva. Az aktuális közbenső időszak beszámolójában szereplő bevételek és ráfordítások fognak tükrözni bármely olyan változást az összegek becslésében, amelyek az adott pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira vonatkozó beszámolóban szerepeltek. A korábbi közbenső időszaki beszámolóban szereplő összegeket visszamenőleg nem módosítják. A 16 d) és a 26. bekezdés azonban megköveteli a becslésekben bekövetkezett minden jelentős változás jellegének és összegének közzétételét.

#### *Szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételek*

37. A szezonálisan, ciklikusan vagy alkalmanként kapott bevételeket a pénzügyi éven belül nem lehet előre jelezni vagy elhatárolni a közbenső fordulónapra vonatkozóan, ha az előrejelzés vagy elhatárolás nem lenne megfelelő a gazdálkodó pénzügyi évének végén.
38. Ide tartoznak például az osztalékbevételek, a jogdíjak és az állami támogatások. Továbbá vannak olyan gazdálkodók, amelyeknek rendszeresen több bevételük van a pénzügyi év egyik közbenső időszakában, mint más időszakokban, ilyenek például a kiskereskedők szezonális bevételei. Ezeket a bevételeket bekövetkezésükkor számolják el.

#### *A pénzügyi év során rendszertelenül felmerülő költségek*

39. A gazdálkodó pénzügyi éve során rendszertelenül felmerülő költségeket akkor és csak akkor kell előre jelezni vagy elhatárolni közbenső beszámolási célokra, ha ezen költség típusok előrejelzése, vagy elhatárolása a pénzügyi év végén is helyénvaló.

#### *A megjelenítés és az értékelés alapelveinek alkalmazása*

40. A „B” függelék mutat be példákat a 28–39. bekezdésben található általános megjelenítési és értékelési alapelvek alkalmazására.

#### *Becslések felhasználása*

41. A közbenső pénzügyi beszámoló során követendő értékelési eljárásokat úgy kell megtervezni, hogy azok biztosítsák, hogy a keletkező információk megbízhatóak legyenek, és minden lényeges pénzügyi információ – amely releváns a gazdálkodó pénzügyi helyzetének vagy teljesítményének megértéséhez – megfelelően közzétételre kerüljön. Miközben az éves és a közbenső beszámoló értékelései egyaránt gyakran ésszerű becsléseken alapulnak, a közbenső pénzügyi beszámolók elkészítése általában nagyobb mértékben igényli a becslési eljárások használatát, mint az éves pénzügyi beszámolóké.
42. A „C” függelék mutat be példákat a becsléseknek a közbenső időszakokban történő alkalmazására.

#### **A KORÁBBI KÖZBENSŐ IDŐSZAKOKRÓL KÉSZÜLT BESZÁMOLÓK ÚJBÓLI MEGÁLLAPÍTÁSA**

43. A számviteli politika változásának – amelyre vonatkozóan átmeneti rendelkezést egy új Nemzetközi Számviteli Standard nem határoz meg – úgy kell tükröződnie, hogy:
- az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira, valamint a korábbi pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatások adatai újbóli megállapításra kerülnek (lásd a 20. bekezdést), ha a gazdálkodó az IAS 8 javasolt eljárását követi; vagy
  - az aktuális pénzügyi év korábbi közbenső időszakaira vonatkozó pénzügyi kimutatások adatai újbóli megállapításra kerülnek, ha a gazdálkodó az IAS 8 standard megengedett alternatív eljárását követi. Ebben az esetben az előző pénzügyi évek összehasonlító közbenső időszaki adatait nem állapítják meg újra.

44. Az előző alapelv egyik célja annak biztosítása, hogy egy üzletsoporra ugyanaz a számviteli politika vonatkozzon a teljes pénzügyi év során. Az IAS 8 standard szerint a számviteli politikában bekövetkezett változás a visszamenőleges alkalmazással tükröződik, az előző időszak pénzügyi adatainak újbóli meghatározásával – amennyiben ez megvalósítható. Amennyiben azonban az előző pénzügyi évekre kapcsolódó módosítás mértéke nem határozható meg elfogadhatóan, az IAS 8 szerint az új politikát a jövőre vonatkozóan kell alkalmazni. Egy megengedett alternatíva az, hogy a teljes felhalmozott visszamenőleges módosítás azon időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kerül figyelembevételre, amelyben a számviteli politika megváltozik. A 43. bekezdésben lévő alapelv hatása annak az előírása, hogy az aktuális pénzügyi éven belül a számviteli politikában bekövetkezett bármely változást a pénzügyi év elejétől visszamenőleg kell alkalmazni.
45. Annak engedélyezése, hogy a számviteli politikában bekövetkezett változást a pénzügyi éven belüli időponttól kezdve lehessen alkalmazni, annak az engedélyezése lenne, hogy egy pénzügyi éven belül ugyanarra az üzletsoporra két különböző számviteli politika kerüljön alkalmazásra. Ez közbenső elhatárolási nehézségeket, bizonytalan működési eredményeket és a közbenső időszak információinak bonyolult elemzését és értelmezhetőségét eredményezné.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

46. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.

### IAS 35 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

#### Megszűnő tevékenységek

Ezt a Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Testülete 1998 áprilisában hagyta jóvá és az 1999. január 1-jén, vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

Ez a standard hatályon kívül helyezi az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard 19–22. bekezdéseit.

1999-ben a bevezetés 8. bekezdése, a standard 20., 21., 29., 30. és 32. bekezdése és a „B” függelék 4. bekezdése módosult, hogy összhangba kerüljön az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardban, valamint az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban használt terminológiával.

#### BEVEZETÉS

1. Ez a standard (az IAS 35) a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos bemutatással és közzététellel foglalkozik. Ezt a témát viszonylag csekély terjedelemben már érintette az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége, vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard 19–22. bekezdése. Az IAS 35 hatályon kívül helyezi az IAS 8 ezen bekezdéseit. Az IAS 35 az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.
2. Az IAS 35 standard célja, hogy alapot adjon a gazdálkodó fontosabb megszűnő tevékenységeire vonatkozó információknak a továbbra is folytatott tevékenységekre vonatkozó információktól való elkülönítésére, és hogy meghatározza a megszűnő tevékenységekre vonatkozó minimális közzétételeket. A megszűnő és a folytatódó tevékenységek elkülönítése javítja a befektetők, a hitelezők és a pénzügyi kimutatások más felhasználói képességét arra, hogy előrevetíthessék a gazdálkodó cash-flow-ját, eredménytermelő képességét és pénzügyi helyzetét.
3. Egy megszűnő tevékenység a gazdálkodó működésének egy olyan, viszonylag jelentős mértékű összetevője – mint például az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard szerinti üzleti vagy földrajzi szegmensek –, melyet a gazdálkodó egy egyszerű terv keretében teljes egészében elidegenít vagy megszüntet azáltal, hogy felhagy vele vagy részenként értékesíti.



4. E standard a „megszűnő tevékenységek” kifejezést használja a hagyományos „megszüntetett tevékenységek” helyett, mert a „megszüntetett tevékenységek” (múlt időben) azt sugallja, hogy egy megszüntetés következményeinek megjelenítésére csak a tevékenység megszüntetési folyamatának végén, vagy annak végéhez közel van szükség. A jelen standard a megszűnő tevékenységek ennél korábbi elszámolását követeli meg – akkor, amikor már elfogadtak és bejelentettek egy részletes formális tervet az elidegenítésről, vagy amikor a gazdálkodó már szerződést kötött az elidegenítésről.
5. Ez egy bemutatási és közzétételi standard. Arra összpontosít, hogy hogyan kell egy megszűnő tevékenységet bemutatni a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban, és milyen információkat kell közzétenni. Nem állapít meg új elveket annak eldöntéséhez, hogy mikor és hogyan kell egy megszűnő tevékenységgel kapcsolatos bevételeket, ráfordításokat vagy cash-flow-tételeket, valamint az eszközök és kötelezettségek változásait értékelni és megjeleníteni. Ehelyett azt írja elő, hogy a gazdálkodónak a többi Nemzetközi Számviteli Standardban a megjelenítésre és az értékelésre vonatkozó elveket kell követnie.
6. A jelen standard értelmében a tervezett megszüntetésre vonatkozó információkat a gazdálkodónak a pénzügyi kimutatások azon első csomagjában kell először közzétenni, amely azután kerül közzétételre, hogy a) megállapodást kötött a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközök lényegében mindegyikének az elidegenítésére; vagy b) a gazdálkodó igazgatósága, vagy más, hasonló hatáskörű irányító szerve elfogadta és bejelentette a tervezett megszüntetést. A közzéteendő adatok között az alábbiakat kell szerepeltetni:
  - a megszűnő tevékenység ismertetése,
  - az üzleti, vagy földrajzi szegmens(ek), amelyben a megszűnő tevékenységek jelentésére sor került,
  - a kezdeti közzétételi esemény időpontja és jellege,
  - a várható befejezés ideje,
  - az elidegenítendő összes eszköz és összes kötelezettség könyv szerinti értéke,
  - a megszűnő tevékenységnek tulajdonítható bevételek és ráfordítások és adózás előtti nyereség vagy veszteség, és a kapcsolódó nyereségadó,
  - a megszűnő tevékenységgel kapcsolatos működési, beruházási és pénzügyi műveletekből származó nettó cash-flow összege,
  - a megszűnő tevékenységhez kapcsolódó eszközök elidegenítésével, vagy a kötelezettségek rendezésével kapcsolatban elszámolt bármely nyereség, vagy veszteség összege és a kapcsolódó nyereségadó ráfordítás, és
  - azon nettó eszközök eladásából származó, az értékesítési költségek levonása után adódó nettó eladási árak, melyekre nézve a gazdálkodó egy vagy több, kötelező érvényű adásvételi szerződést kötött, és az elidegenítések várható időpontjai és az érintett nettó eszközök könyv szerinti értéke.
7. A kezdeti közzétételt követő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatásokban frissíteni kell ezeket a közzétételeket, beleértve az elidegenítendő eszközökkel vagy rendezendő kötelezettségekkel kapcsolatos cash-flow-k összegében vagy ütemezésében bekövetkezett lényeges változásokat, valamint ezeknek a változásoknak az okait.
8. Közzétételeket tesznek, ha az elidegenítésre vonatkozó terv jóváhagyására és nyilvános bejelentésére a gazdálkodó pénzügyi beszámolási időszakának vége után, de még az adott pénzügyi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatások közzétételre történő engedélyezése előtt kerül sor. A közzétételeket az elidegenítés befejezéséig folytatják.
9. A kezdeti közzétételt követően készített pénzügyi kimutatásokban a korábbi időszakokra nézve bemutatott összehasonlító adatokat újból meg kell állapítani, hogy a folytatódó és megszűnő eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket, ráfordításokat és cash-flow-kat elkülönítsék. A megszűnő és a folytatódó tevékenységek visszamenőleges elkülönítése a jövőbeli adatok pontosabb becslését teszi lehetővé a pénzügyi kimutatások felhasználói számára.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	293
Hatókör	294
Fogalmak	294
Megszűnő tevékenységek	294
Kezdeti közzétételi esemény	295
Megjelenítés és értékelés	296
Céltartalékok	296
Értékvesztés miatti veszteségek	296
Bemutató és közzététel	297
Kezdeti közzététel	297
Egyéb közzétételek	298
A közzétételek frissítése	298
Elkülönített közzététel minden egyes megszűnő tevékenységről	298
Az előírt közzétételek bemutatása	299
Maguk a pénzügyi kimutatások, vagy a megjegyzések	299
Nem rendkívüli tétel	299
A „megszűnő tevékenységek” kifejezés korlátozott használata	299
Szemléltető közzétételek	299
Előző időszakok újramegállapítása	299
Közzététel a közbenső pénzügyi beszámolóban	299
Hatálybalépés napja	299

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

## CÉL

A jelen standard célja a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos információk pénzügyi beszámolására vonatkozó elvek megállapítása, ezzel is fokozva a pénzügyi kimutatások felhasználóinak azon képességét, hogy a megszűnő tevékenységekre vonatkozó információknak a folytatódó tevékenységekre vonatkozó információktól való elkülönítése alapján becsléseket készítsenek a gazdálkodó cash-flow-ját, eredménytermelő képességét és pénzügyi helyzetét illetően.

## HATÓKÖR

1. A jelen standard az összes gazdálkodó valamennyi megszűnő tevékenységére vonatkozik.

## FOGALMAK

*Megszűnő tevékenységek*

2. Egy megszűnő tevékenység a gazdálkodó olyan része:
  - a) amelyet a gazdálkodó egy külön terv alapján:
    - i. lényegében teljes egészében elidegenít, például a résznek egy külön ügylet keretében történő eladásával, leválasztással vagy a rész tulajdonjogának a gazdálkodó tulajdonosai részére történő átadásával;
    - ii. darabonként elidegenít, például a rész eszközeinek egyesével történő eladásával és a kötelezettségek egyesével történő teljesítésével; vagy
    - iii. a tevékenység felhagyásával megszüntet;
  - b) amely a tevékenység jól elhatárolt, elkülönült üzleti vagy földrajzi területét képezi; és
  - c) amely tevékenységileg és pénzügyi beszámolási célokból elkülöníthető.
3. A definíció a) kritériumának (2 a) bekezdés) megfelelően a megszűnő tevékenységet elidegeníthetik egészében, vagy részekre osztottan, azonban minden esetben a teljes rész megszüntetésére vonatkozó átfogó terv alapján.
4. Ha a gazdálkodó egy részt lényegileg egészében idegenít el, az eredmény lehet egy nettó nyereség vagy egy nettó veszteség. Ilyen megszüntetés esetében van egy bizonyos időpont, amikor a kötelező érvényű megállapodás létrejön, bár a megszűnő tevékenység tulajdonjogának és ellenőrzésének tényleges átadására esetleg csak később kerül sor. Az eladó részére a kifizetések történhetnek a megállapodás aláírásakor, az átadáskor, vagy a jövőben, egy hosszabb időszak során.
5. Egy jelentősebb rész egészben történő elidegenítése helyett a gazdálkodó megszüntetheti és elidegenítheti a részt az eszközök részenkénti (egyedi vagy kisebb csoportokban történő) eladásával, és a kötelezettségek részenkénti (egyedi vagy kisebb csoportokban történő) rendezésével. Bár a részenkénti eladások összességében eredményezhetnek nettó nyereséget vagy nettó veszteséget, egy egyedi eszköz eladása, vagy egy egyedi kötelezettség rendezése ellentétes hatású lehet. Továbbá, ebben az esetben nincs egy olyan bizonyos időpont, amikor a kötelező érvényű megállapodás létrejön. Ehelyett, az eszközök eladása és a kötelezettségek rendezése hónapokig, vagy akár még hosszabb ideig elhúzódhat, és egy pénzügyi beszámolási időszak vége az elidegenítési időszak valamelyik közbeeső napjára eshet. Ahhoz, hogy megfeleljen a megszűnő tevékenység fogalmának, az elidegenítés egy egyetlen, összehangolt tervnek megfelelően kell lebonyolódjon.
6. A gazdálkodó megszüntethet egy tevékenységet felhagyással, az eszközök jelentősebb eladásai nélkül. Egy felhagyott tevékenység akkor minősülne megszűnő tevékenységnek, ha megfelel a megszűnő tevékenységekre vonatkozó definícióban megfogalmazott kritériumoknak. Azonban a tevékenységek körében, vagy végzési módjában bekövetkező változás nem minősül felhagyásnak, mert a tevékenységek – ha megváltozva is, de – folytatódnak.
7. A piaci hatásokra reagálva az üzleti vállalkozások gyakran zárnak be létesítményeket, hagyják abba termékek vagy termékcsoportok gyártását, vagy módosítják alkalmazottaik létszámát. Bár az ilyen típusú megszüntetések önmagukban vagy magukból következően általában nem megszűnő tevékenységek a jelen standardban használt kifejezés értelmében, azonban bekövetkezhetnek megszűnő tevékenységekhez kapcsolódva.
8. Néhány példa olyan tevékenységekre, melyek nem szükségszerűen felelnek meg a 2. bekezdés a) pontjában említett kritériumoknak, azonban egyéb körülményekkel való összehatásukban már megfelelhetnek azoknak:
  - a) egy termékválaszték vagy szolgáltatáscsoport lépcsőzetes vagy fokozatos leállításá;

- b) többféle termék gyártásának – akár viszonylag gyors ütemű – leállítása egy folyamatban lévő üzleti területen belül;
- c) egy adott üzleti területhez tartozó egyes termelési vagy marketingtevékenységek áthelyezése egyik telephelyről egy másikhoz;
- d) egy létesítmény bezárása a termelékenység javítása vagy másfajta költségmegtakarítás céljából; és
- e) egy olyan leányvállalat eladása, melynek tevékenységei hasonlóak az anyavállalat vagy az egyéb leányvállalatok által végzettekhez.
9. Az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standardban meghatározott bemutatandó üzleti vagy földrajzi szegmens általában megfelel a megszűnő tevékenységek definíciójában szereplő b) kritériumnak (2 b) bekezdés), azaz, a tevékenység jól elhatárolt, külön üzleti vagy földrajzi területét képezi. Az IAS 14 standardban definiált szegmens egy adott része is megfelelhet a definíció b) pontjában foglaltaknak. Az olyan gazdálkodó esetében, amely egyetlen üzleti vagy földrajzi szegmensben működik, és ezért nem is mutat be szegmensinformációkat, egy jelentősebb termék- vagy szolgáltatáscsoport is megfelelhet a definícióban szereplő kritériumoknak.
10. Az IAS 14 megengedi, de nem követeli meg, hogy a vertikálisan integrált tevékenységek különböző szintjeit önálló üzleti szegmenseknek minősítsék. Az ilyen vertikálisan integrált üzleti szegmensek kielégíthetik a megszűnő tevékenységekre vonatkozó definíció b) pontjában foglalt kritériumot.
11. Egy részt tevékenységileg és pénzügyi beszámolási célokból el lehet különíteni – a definíció c) kritériuma (2 c) bekezdés) –, ha:
- a) annak működési eszközei és kötelezettségei közvetlenül neki tulajdoníthatók;
- b) az elért bevételei (bruttó bevételek) közvetlenül neki tulajdoníthatók; és
- c) legalább a működési ráfordításainak többsége közvetlenül neki tulajdonítható.
12. Az eszközök, kötelezettségek, bevételek és ráfordítások akkor tulajdoníthatók közvetlenül egy résznek, ha ezeket kivezetnék, amikor a részt eladják, felhagyják, vagy más módon idegenítik el. A kamatokat és egyéb pénzügyi költségeket csak akkor lehet egy megszűnő tevékenységnek tulajdonítani, ha a kapcsolódó tartozás hasonlóképpen neki tulajdonítható.
13. Az e standardban megadott definíció szerinti megszűnő tevékenységek várhatóan viszonylag ritkán merülnek fel. Egyes változások, amelyek nem minősülnek megszűnő tevékenységnek, átszervezésnek minősülhetnek (lásd az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardot).
14. Továbbá egyes, ritkán előforduló, és sem megszűnő tevékenységnek, sem átszervezésnek nem minősülő események kapcsán olyan bevételi és ráfordítási tételek fordulhatnak elő, amelyeket az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak megfelelően elkülönülten kell közzétenni, mivel összegük, jellegük vagy előfordulásuk relevánssá teszi őket a gazdálkodó tárgyidőszaki teljesítményének magyarázatához.
15. Az a tény, hogy a gazdálkodó egy összetevőjének elidegenítése a jelen standard értelmében megszűnő tevékenységnek minősül, önmagában még nem vonja kétségbe a gazdálkodónak a vállalkozás folytatására vonatkozó képességét. Az IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása standard előírja a gazdálkodónak a vállalkozás folytatására vonatkozó képességével kapcsolatos bizonytalansági tényezők közzétételét, és bármely olyan következtetésnek a közzétételét, mely szerint a gazdálkodó tevékenysége nem folytatható.

#### *Kezdeti közzétételi esemény*

16. Egy megszűnő tevékenység tekintetében a kezdeti közzétételi esemény a következők közül az, amelyik korábban következik be:
- a) a gazdálkodó kötelező érvényű adásvételi szerződést kötött a megszűnő tevékenységnek tulajdonítható lényegében összes eszközre nézve; vagy
- b) a gazdálkodó igazgatósága, vagy hasonló hatáskörű irányító szerve i. már jóváhagyott egy részletes, formális tervet a megszüntetéséről; és ii. bejelentette a tervet.

## MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

17. A gazdálkodónak a többi Nemzetközi Számvetési Standardban meghatározott megjelenítési és értékelési elveket kell alkalmaznia annak eldöntésére, hogy a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos eszközökben és kötelezettségekben bekövetkező változásokat, valamint a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos bevételeket, költségeket és cash-flow-t mikor és hogyan kell megjeleníteni és értékelni.
18. A jelen standard nem állapít meg semmilyen megjelenítési és értékelési elvet. Ehelyett azt írja elő, hogy a gazdálkodónak a többi standardban meghatározott megjelenítési és értékelési elveket kell követnie. Az e tekintetben valószínűleg releváns két standard a következő:
  - a) IAS 36 Eszközök értékvesztése standard; és
  - b) IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard.
19. Az egyéb releváns standardok közé tartozik az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard a végkielégítések elszámolásakor és az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard az ilyen típusú eszközök elidegenítésekor.

*Céltartalékok*

20. Egy megszűnő tevékenység az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardban megállapított definíció szerint átszervezés. Az IAS 37 útmutatást ad a jelen standardban meghatározott egyes követelmények tekintetében, ideértve a következőket:
  - a) hogy mi minősül „részletes, formális tervnek a tevékenységek megszüntetésére”, ahogyan ez a kifejezés a jelen standard 16. bekezdés b) pontjában szerepel; és
  - b) hogy mi minősül „a terv bejelentésének”, ahogyan ez a kifejezés a jelen standard 16. bekezdés b) pontjában szerepel.
21. Az IAS 37 standard meghatározza, hogy egy céltartalékot mikor kell kimutatni. Egyes esetekben a gazdálkodót kimutatásra kötelező esemény a gazdálkodó pénzügyi beszámolási időszakának vége után, de még az adott pénzügyi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatások közzétételre való engedélyezése előtt következik be. A jelen standard 29. bekezdése ilyen esetekben ír elő közzétételeket a megszűnő tevékenységhez kapcsolódóan.

*Értékvesztés miatti veszteségek*

22. A megszüntetésre vonatkozó terv jóváhagyása és bejelentése jelzés arra, hogy a megszűnő tevékenységekhez tartozó eszközök értékvesztettek lehetnek, vagy hogy az ilyen eszközök tekintetében korábban már elszámolt értékvesztés miatti veszteséget növelni kellene, vagy vissza kellene írni. Ezért az IAS 36 Eszközök értékvesztése standarddal összhangban a gazdálkodó meghatározza a megszűnő tevékenységekhez tartozó minden egyes eszköz megtérülő értékét (az eszköz nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabbik), és ha szükséges, elszámolja az értékvesztés miatti veszteséget vagy a korábbi értékvesztés miatti veszteség visszaírását.
23. Az IAS 36 standardnak egy megszűnő tevékenységre történő alkalmazásakor a gazdálkodó meghatározza, hogy a megszűnő tevékenységhez tartozó eszköz megtérülő értékét az adott egyedi eszközre, vagy az eszköz pénztermelő egységére (az IAS 36-ban szereplő definíció szerint az eszközök legkisebb olyan azonosítható csoportja, amely magában foglalja a vizsgált eszközt és amely folyamatos használata során olyan készpénzbevételeket termel, melyek jórészt függetlenek a többi eszközből vagy eszközcsoportból származó készpénzbevételektől) becsülik fel. Így például:
  - a) ha a gazdálkodó a megszűnő tevékenységet lényegében teljes egészében eladja, akkor a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközök egyike sem fog a megszűnő tevékenységen belüli többi eszköztől független pénzbevételeket termelni. A megtérülő értéket ezért a megszűnő tevékenység egészére nézve állapítják meg, és ha szükséges, az értékvesztés miatti veszteséget az IAS 36 standarddal összhangban osztják fel a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközök között;
  - b) ha a gazdálkodó más módon, például részenkénti értékesítéssel idegeníti el a megszűnő tevékenységet, akkor a megtérülő értéket az egyes eszközökre határozzák meg, kivéve ha csoportokban értékesítik az eszközöket; és
  - c) ha a gazdálkodó felhagy a megszűnő tevékenységgel, akkor a megtérülő értéket az egyes eszközökre határozzák meg az IAS 36 standarddal összhangban.

24. A terv bejelentését követően a megszűnő tevékenységek lehetséges vevőivel folytatott tárgyalások, vagy a ténylegesen megkötött, kötelező érvényű adásvételi szerződések azt jelezhetik, hogy a megszűnő tevékenységekhez tartozó eszközök további értékvesztést szenvedhetnek el, vagy hogy az ilyen eszközökkel kapcsolatban a korábbi időszakokban már elszámolt értékvesztés miatti veszteségek csökkenhettek. Ennek következtében, ha ilyen események következnek be, a gazdálkodó újra meghatározza a megszűnő tevékenységekhez tartozó eszközök megtérülő értékét és elszámolja az így adódó értékvesztés miatti veszteségeket, vagy az értékvesztés miatti veszteségek visszairását az IAS 36 standardnak megfelelően.
25. A kötelező érvényű adásvételi szerződésben megjelölt ár a legjobb bizonyíték az adott eszköz (pénztermelő egység) nettó eladási árára, vagy az eszköz végleges elidegenítéséből várható készpénz-befolyásra, az eszköz (pénztermelő egység) használati értékének megállapításához.
26. A megszűnő tevékenység könyv szerinti értéke (megtérülő értéke) magában foglalja minden olyan goodwill könyv szerinti értékét (megtérülő értékét), amit ésszerű és következetes módon hozzá lehet rendelni a megszűnő tevékenységhez.

## BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

### *Kezdeti közzététel*

27. A gazdálkodónak a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatban a következő információkat kell bemutatnia a pénzügyi kimutatásaiban, a (16. pontban meghatározott) kezdeti közzétételi esemény bekövetkezésének időszakára vonatkozó pénzügyi kimutatásokkal kezdve:
  - a) a megszűnő tevékenység ismertetése;
  - b) az üzleti vagy földrajzi szegmens(ek), amely(ek)ben a megszűnő tevékenységet jelentették az IAS 14 standardnak megfelelően;
  - c) a kezdeti közzétételi esemény időpontja és jellege;
  - d) az az időpont vagy időszak (ha ez ismert vagy meghatározható), amelyben a megszüntetés várhatóan befejeződik;
  - e) az elidegenítendő összes eszköz és összes kötelezettség könyv szerinti értéke a mérlegfordulónapon;
  - f) az aktuális pénzügyi beszámolási időszak során a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos, szokásos tevékenységekből származó bevételek, ráfordítások és az adózás előtti nyereség vagy veszteség összege, valamint az ezekhez tartozó nyereségadó-ráfordítás, az IAS 12 standard 81. bekezdésének h) pontjában foglalt követelményeknek megfelelően; és
  - g) az aktuális pénzügyi beszámolási időszak során a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos működési, beruházási és pénzügyi műveletekből származó nettó cash-flow-összegek.
28. A megszűnő tevékenységekkel kapcsolatos eszközök, kötelezettségek, bevételek, ráfordítások, nyereség, veszteség és cash-flow-összegeknek az e standardban előírt közzététel céljából történő értékelése során az ilyen tételeket akkor lehet egy megszűnő tevékenységnek tulajdonítani, ha azokat a tevékenység megszüntetésének befejezéséig elidegenítik, rendezik, csökkentik vagy kivezetik. Amennyiben az ilyen tételek folytatódnak a megszüntetés befejezése után, azokat nem lehet a megszűnő tevékenységhez hozzárendelni.
29. Ha egy kezdeti közzétételi esemény a gazdálkodó pénzügyi beszámolási időszakának vége után, de még az adott pénzügyi időszakra vonatkozó pénzügyi kimutatások közzétételre való engedélyezése előtt következik be, akkor ezeknek a pénzügyi kimutatásoknak tartalmazniuk kell az általuk lefedett időszakra vonatkozóan a 27. bekezdésben meghatározott közzétételeket.
30. Például egy olyan gazdálkodó igazgatósága, melynek pénzügyi éve 20X5. december 31-ével zárul, 20X5. december 15-én jóváhagyja egy megszűnő tevékenység tervét, és a tervet 20X6. január 10-én jelenti be. Az igazgatóság a 20X5. évi pénzügyi kimutatások közzétételét 20X6. március 20-ával engedélyezi. A 20X5. évi pénzügyi kimutatások magukban foglalják a 27. bekezdésben előírt közzétételeket.

*Egyéb közzétételek*

31. Ha egy gazdálkodó elidegenít a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközöket, vagy rendez a megszűnő tevékenységhez tartozó kötelezettségeket, vagy pedig kötelező érvényű adásvételi szerződést köt az ilyen eszközök adásvételéről, vagy az ilyen kötelezettségek rendezéséről, akkor az események bekövetkeztekor a következő információkat kell befoglalnia pénzügyi kimutatásaiba:
- a) a megszűnő tevékenységekhez tartozó eszközök elidegenítésével, vagy a megszűnő tevékenységekhez tartozó a kötelezettségek rendezésével kapcsolatban elszámolt bármely nyereség vagy veszteség esetében: i. az adózás előtti nyereséget vagy veszteséget; és ii. a nyereséggel vagy veszteséggel kapcsolatos nyereségadó ráfordítást az IAS 12 standard 81. bekezdésének h) pontjában foglalt követelményeknek megfelelően; és
  - b) azon nettó eszközállomány nettó eladási árát, vagy ártartományát (a várt értékesítési költségek levonása után), amelyre nézve a gazdálkodó egy vagy több kötelező érvényű adásvételi szerződést kötött; az ebből eredő cash-flow-összegek befolyásának várt ütemezését és ezen nettó eszközállomány könyv szerinti értékét.
32. Az előző bekezdésben említett eszköz elidegenítések, kötelezettségrendezések és kötelező érvényű adásvételi szerződések történhetnek a kezdeti közzétételi eseménnyel egyidejűleg, vagy abban az időszakban, melyben a kezdeti közzétételi esemény bekövetkezik, vagy egy későbbi időszakban. Az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standardnak megfelelően, ha a megszűnő tevékenységhez tartozó eszközök közül egyeseket már ténylegesen eladtak, vagy ha azok egy, vagy több olyan kötelező érvényű adásvételi szerződés tárgyát képezik, amelyeket a pénzügyi év vége után, de még a pénzügyi kimutatások közzétételének igazgatóság általi engedélyezését megelőzően kötöttek meg, akkor a pénzügyi kimutatásoknak tartalmaznia kell a 31. bekezdésben előírt közzétételeket, ha a közzététel elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak képességét a megfelelő értékelésre és döntéshozatalra.

*A közzétételek frissítése*

33. A 27. és 31. bekezdésben foglalt közzétételeken túl a gazdálkodónak a kezdeti közzétételi esemény időszakát követő időszakok pénzügyi kimutatásaiba bele kell foglalnia az elidegenítendő eszközökhöz vagy a rendezendő kötelezettségekhez kapcsolódó cash-flow-k összegében, vagy ütemezésében bekövetkezett bármely lényeges változásnak, és az ilyen változásokat kiváltó okoknak az ismertetését.
34. Olyan események és tevékenységek például, amelyeket közzéténnének, az eszközökre vonatkozó kötelező érvényű adásvételi szerződések jellege és feltételei, vagy az eszközállomány kiválása egy elkülönített tulajdoni érdekeltségnek a gazdálkodó részvényesei számára történő leválasztásával, és a jogi vagy hatósági jóváhagyások.
35. A 27–34. bekezdésben előírt közzétételeket folytatni kell a pénzügyi kimutatásokban addig az időszakig és azokon az időszakokon keresztül, amelyben a megszüntetés befejeződik. A megszüntetés akkor minősül befejezettnak, amikor a terv lényegében megvalósult, vagy azzal felhagytak, bár lehet, hogy a vevők által az eladó részére teljesített kifizetések sorozata még nem fejeződött be.
36. Ha a gazdálkodó egy korábban megszűnő tevékenységként jelentett tervet felad, vagy azt visszavonja, akkor ezt a tényt és annak hatását közzé kell tenni.
37. Az előző bekezdés alkalmazásának céljára, a hatás közzététele kiterjed bármely olyan korábban elszámolt értékvesztés miatti veszteség visszairására, vagy bármely olyan korábban kimutatott céltartalékok feloldására, amelyeket a megszűnő tevékenységre tekintettel jelenítettek meg.

*Elkülönített közzététel minden egyes megszűnő tevékenységről*

38. A jelen standardban előírt bármely közzétételt elkülönítetten kell bemutatni minden egyes megszűnő tevékenységre.

*Az előírt közzétételek bemutatása*

## Maguk a pénzügyi kimutatások vagy a megjegyzések

39. A 27–37. bekezdésben előírt közzétételeket vagy a pénzügyi kimutatásokhoz tartozó megjegyzésekben, vagy magukban a pénzügyi kimutatásokban kell bemutatni, kivéve hogy a megszűnő tevékenységhez tartozó eszköz-eladásokkal, vagy kötelezettség rendezésekkel kapcsolatban elszámolt adózás előtti nyereség vagy veszteség összegének a közzétételét (31 a) bekezdés) magában az eredménykimutatásban kell bemutatni.
40. A 27. bekezdés f) és g) pontjaiban előírt közzétételeket javasolt magában az eredménykimutatásban és a cash-flow-kimutatásban szerepeltetni.

## Nem rendkívüli tétel

41. Megszűnő tevékenységet nem lehet rendkívüli tételként bemutatni.
42. Az IAS 8 standard fogalmi meghatározása szerint a rendkívüli tételek „olyan eseményekből, vagy ügyletekből származó bevételek vagy ráfordítások, amelyek egyértelműen különböznek a gazdálkodó szokásos tevékenységétől, és ezért nem várható, hogy gyakran vagy rendszeresen megismétlődnek”. Az IAS 8 standardban a rendkívüli tételekre idézett két példa az eszközök kisajátítását és a természeti katasztrófákat említi, amelyek mindegyike olyan típusú esemény, amely kívül esik a gazdálkodó vezetése ellenőrzése alatt álló események körén. A jelen standardban megadott meghatározás szerint a megszűnő tevékenységeket egy olyan egyszeri tervre kell alapozni, melynek alapján a gazdálkodó vezetése a tevékenység egy jelentős részét eladja, vagy attól más módon idegeníti el.

## A „megszűnő tevékenységek” kifejezés korlátozott használata

43. A jelen standardban rögzített, a megszűnő tevékenységekre vonatkozó fogalmi meghatározásnak meg nem felelő átszervezést, ügyletet vagy más eseményt nem lehet megszűnő tevékenységnek nevezni.

*Szemléltető közzétételek*

44. Az A. függelék mutat be példákat a jelen standardban előírt bemutatásokra és közzétételekre.

*Előző időszakok újramegállapítása*

45. A kezdeti közzétételi eseményt követően készített pénzügyi kimutatásokban a korábbi időszakokra nézve bemutatott összehasonlító adatokat újból meg kell állapítani, hogy a folytatódó és megszűnő eszközöket, kötelezettségeket, bevételeket, ráfordításokat és cash-flow-kat a 27–34. bekezdésben foglaltakhoz hasonló módon elkülönítsék.
46. A B. függelék szemlélteti az előző bekezdés alkalmazását.

*Közzététel a közbeneső pénzügyi beszámolóknak*

47. A közbeneső pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzésekben ismertetni kell a megszűnő tevékenységekkel kapcsolatban a legutóbbi éves beszámolási időszak vége óta történt bármely lényeges tevékenységet vagy bekövetkezett eseményt, és az elidegenítendő eszközökkel és rendezendő kötelezettségekkel kapcsolatos cash-flow-k összegében vagy ütemezésében bekövetkezett bármely jelentős változást.
48. Ez az elv összhangban van az IAS 34 Közbeneső pénzügyi beszámoló standardban foglalt azon megközelítéssel, hogy a közbeneső pénzügyi beszámolóhoz fűzött megjegyzések célja megmagyarázni a legutolsó éves beszámoló fordulónapja óta bekövetkezett jelentős változásokat.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

49. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén, vagy az azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt a jelen standard kihirdetését követően végződő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások esetében.
50. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége, vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard 19–22. bekezdéseit.



**IAS 36 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD****Eszközök értékvesztése**

Ez a Nemzetközi Számviteli Standard az IASC Bizottság által 1998 áprilisában került elfogadásra és az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

1998 júliusában az IAS 38 Immateriális javak standard és az (1998-ban módosított) IAS 22 Üzleti kombinációk standard jóváhagyása változásokat eredményezett a Bevezetés és a 39., 40. és 110. bekezdés keresztutalásaiban és terminológiájában. Ezen felül az IAS 38 kiegészítette a standard 5. bekezdését az „aktív piac” definíciójával. Végül, kijavították az A. függelék A47, A48 és A57 bekezdéseiben lévő apróbb szövegezési következetlenségeket.

2000 áprilisában az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standard módosította az 1. bekezdést. A módosítás a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította az 1. bekezdést. A módosítás a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

**BEVEZETÉS**

1. Ez a standard („IAS 36”) tartalmazza az összes eszköz értékvesztésének elszámolására és közzétételére vonatkozó előírásokat. Felváltja az eszközök megtérülése vizsgálatára és az értékvesztés miatti veszteségek elszámolására vonatkozó korábbi követelményeket, amelyeket az alábbiak tartalmaztak:

- a) az (1993-ban módosított) IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard (lásd az (1998-ban módosított) IAS 16 standardot);
- b) az (1993-ban módosított) IAS 22 Üzleti kombinációk standard (lásd az (1998-ban módosított) IAS 22 standardot);
- c) az (1994-ben átszerkesztett) IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard (lásd az (1998-ban módosított) IAS 28 standardot); és
- d) az (1994-ben átszerkesztett) IAS 31 Közös vállalkozásokban való érdekeltségek pénzügyi beszámolása standard (lásd az (1998-ban módosított) IAS 31 standardot).

A korábbi előírásoktól való jelentősebb eltérések és az IAS 36 alapelveinek magyarázatai külön a Következtetések Alapja részben kerültek rögzítésre.

2. A készletek, a halasztott adó követelések, a beruházási szerződésekből származó követelések, a munkavállalói juttatásokból származó eszközök és a legtöbb pénzügyi eszköz értékvesztése nem tartozik az IAS 36 hatálya alá.

3. Az IAS 36 megköveteli, hogy az eszköz megtérülő értékét fel kell becsülni, amennyiben jelzés van arra, hogy az eszköz értékvesztést szenvedhetett el. Az eszközre alkalmazandó nemzetközi számviteli standard specifikus esetekben további felülvizsgálatokat is előírhat. Például, az IAS 38 Immateriális javak és az (1998-ban módosított) IAS 22 Üzleti kombinációk standardok megkövetelik, hogy a hús événél hosszabb idő alatt amortizált immateriális javak és goodwill megtérülő értékét évente fel kell becsülni.

4. Az IAS 36 megköveteli az értékvesztés miatti veszteség elszámolását (egy eszköz értékvesztését), ha egy eszköz könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő értékét. Az értékvesztés miatti veszteséget a bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében az eredménykimutatásban kell elszámolni, az átértékelt értéken nyilvántartott eszközök esetében pedig az átértékelési különbözet csökkenéseként kell kezelni.

5. Az IAS 36 megköveteli, hogy a nettó eladási ár és a használati érték közül a magasabbikat kell a megtérülő értéknek tekinteni:

- a) a nettó eladási ár egy eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylete keretében történő értékesítéséből szerezhető összeg, csökkentve az elidegenítés közvetlen többletköltségeivel; és
- b) a használati érték egy eszköz folyamatos használatából, és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli pénzáramok jelenértéke.

6. Egy eszköz használati értékének meghatározásához az IAS 36 előírása szerint a gazdálkodónak többek között a következőket kell alkalmaznia:
- a) ésszerű és megalapozott feltételezéseken alapuló cash-flow-előrejelzéseket, amelyek:
    - i. az eszköz jelenlegi állapotát tükrözik; és
    - ii. a vezetés legjobb becslését képviselik az eszköz hasznos élettartama alatt fennálló gazdasági feltételrendszerekre vonatkozóan; és
  - b) olyan adózás előtti diszkontrátát, amely a jelenlegi piaci értékítéleteket fejezi ki a pénz időértékére és az eszközspecifikus kockázatokra vonatkozóan. A diszkontráta nem tükrözhet olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeni cash-flow-kat módosították.
7. A megtérülő értéket az egyedi eszközökre kell megbecsülni. Ha ez nem megvalósítható, az IAS 36 megköveteli, hogy a gazdálkodó állapítsa meg annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét, amelyhez az eszköz tartozik. Pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely folyamatos használata során olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól. Ha viszont egy eszköz vagy eszközcsoport által létrehozott termék aktív piacon forog, akkor ezt az eszközt vagy eszközcsoportot önálló pénztermelő egységként kell azonosítani még akkor is, ha az eszköz vagy eszközcsoport által létrehozott termék részben vagy egészben belső felhasználásra kerül. Az „A” Szemléltető példák függelék tartalmaz pénztermelő egységek azonosítására vonatkozó példákat.
8. A pénztermelő egység értékvesztésének vizsgálatánál az IAS 36 megköveteli, hogy a goodwillnek és a társasági eszközöknek (például a központi iroda eszközeinek) a pénztermelő egységhez tartozó részeit figyelembe vegyék. Az IAS 36 meghatározza azt, hogy ezt hogyan kell megtenni.
9. A pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségeinek elszámolására és értékelésére vonatkozó alapelvek az egyedi eszközökre vonatkozókkal azonosak. Az IAS 36 meghatározza, hogy hogyan kell egy pénztermelő egység könyv szerinti értékét megállapítani, és hogy hogyan kell az értékvesztés miatti veszteséget az egység egyes eszközei között felosztani.
10. Az IAS 36 megköveteli, hogy a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írható vissza, ha a legutóbbi értékvesztés miatti veszteség elszámolása óta a megtérülő érték megállapítása alapjául szolgáló becslésekben változás állt be. Az értékvesztés miatti veszteség viszont csak olyan mértékben írható vissza, hogy az ne növelje az eszköz könyv szerinti értékét afölé a könyv szerinti érték fölé, amelyet akkor állapítottak volna meg az eszközre (az amortizációval vagy értékcsökkenéssel csökkentetten), ha az előző években arra semmilyen értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el. Az értékvesztés miatti veszteség visszairását a bekerülési értéken nyilvántartott eszközök esetében az eredménykimutatásban kell elszámolni, az átértékelt értéken nyilvántartott eszközöknél pedig az átértékelési különbözet növekedéseként kell kezelni.
11. Az IAS 36 megköveteli, hogy a goodwill értékvesztés miatti vesztesége ne legyen visszairható, kivéve ha:
- a) az értékvesztés miatti veszteséget olyan kivételes jellegű specifikus külső esemény okozta, amelynek megismétlődése nem várható; és
  - b) későbbi külső események az esemény hatását semlegesítették.
12. Ha értékvesztés miatti veszteségek kerülnek elszámolásra (visszairásra), az IAS 36 előírja bizonyos információk közzétételét:
- a) eszközcsoportok szerint; és
  - b) bemutatandó szegmensenként a gazdálkodó által használt elsődleges formátum alapján (csak akkor kötelező, ha a gazdálkodó alkalmazza az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standardot).

Az IAS 36 további közzétételt ír elő, ha az időszak folyamán elszámolt (visszaírt) értékvesztések a beszámoló készítő gazdálkodó egészére vonatkozó pénzügyi kimutatások szempontjából lényegesek.

13. Első alkalmazásakor az IAS 36 csak jövőbeni hatállyal alkalmazandó. Az elszámolt (visszaírt) értékvesztés miatti veszteségeket az IAS 36 előírásai szerint kell kezelni, és nem az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változása standardban előírt, a számviteli politika egyéb változásainak kezelésére vonatkozó javasolt, vagy megengedett alternatív eljárás szerint.
14. Az IAS 36 az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő számviteli időszakokra érvényes. A korábbi alkalmazás javasolt.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	303
Hatókör	303
Fogalmak	304
Azonosítása egy olyan eszköznek, amely értékvesztett lehet	305
A megtérülő érték mérése	306
Nettó eladási ár	307
Használati érték	308
Jövőbeni pénzáramlások becslésének alapja	308
Jövőbeni pénzáramlások becslésének összetevői	309
Jövőbeni pénzáramlások külföldi pénznemben	310
Diszkontráta	311
Értékvesztés miatti veszteségek elszámolása és mérése	312
Pénztermelő egységek	312
Az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítása	312
Pénztermelő egység megtérülő értéke és könyv szerinti értéke	314
Goodwill	315
Társasági eszközök	316
A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége	317
Értékvesztés miatti veszteség visszaírása	318
Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	319
Pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	320
A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszaírása	320
Közzététel	321
Átmeneti rendelkezések	322
Hatálybalépés napja	322

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

## CÉL

A jelen standard célja azoknak az eljárásoknak az előírása, amelyeket a gazdálkodó annak biztosítására alkalmaz, hogy az eszközei a megtérülő értéküket meg nem haladó értéken legyenek nyilvántartva. Egy eszköz akkor van a megtérülő értékénél magasabb értéken nyilvántartva, ha annak könyv szerinti értéke meghaladja az eszköz használatának vagy értékesítésének révén megtérülő összeget. Ilyen esetben az eszközt értékvesztettnek kell tekinteni, és a standard kötelezi a gazdálkodót az értékvesztés miatti veszteség elszámolására. A standard arról is rendelkezik, hogy mikor kell a gazdálkodónak az értékvesztés miatti veszteséget visszaírnia, és az értékvesztést elszavenedett eszközökre vonatkozóan bizonyos közzétételeket is előír.

## HATÓKÖR

1. A jelen standardot kell alkalmazni valamennyi eszköz értékvesztésének elszámolásánál, kivéve:
  - a) a készleteket (lásd az IAS 2 Készletek standardot);
  - b) a beruházási szerződésekből származó követeléseket (lásd az IAS 11 Beruházási szerződések standardot);
  - c) a halasztott adó követeléseket (lásd az IAS 12 Nyeréségadók standardot);
  - d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközöket (lásd az IAS 19 Munkavállalói juttatások standardot);
  - e) az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: Közzététel és bemutatás standard hatókörébe tartozó pénzügyi eszközöket;
  - f) a valós értéken kimutatott befektetési célú ingatlanokat (lásd az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot); és
  - g) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó, az értékesítéskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kimutatott biológiai eszközöket (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot).
2. Ez a standard nem vonatkozik a készletekre, a beruházási szerződésekből származó követelésekre, a halasztott adó követelésekre vagy a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre, mivel az ezekre vonatkozó, már létező Nemzetközi Számviteli Standardok már tartalmazzák az ezen eszközök megjelenítésére és értékelésére vonatkozó sajátos követelményeket.
3. Ez a standard vonatkozik:
  - a) a leányvállalatokra, ahogy azokat az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokba történő befektetések elszámolása standard definiálja;
  - b) a társult vállalkozásokra, ahogy azokat az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása standard definiálja; és
  - c) a közös vállalkozásokra, ahogy azokat az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolása standard definiálja.

Az egyéb pénzügyi eszközök értékvesztésének témájában az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard a meghatározó.
4. Ezt a standard vonatkozik a más Nemzetközi Számviteli Standardok, mint például 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:
  - a) ha az eszköz valós értéke annak a piaci értéke, akkor az eszköz valós értéke és nettó eladási ára 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 (valós értéket). Ez esetben az átértékelési előírások végrehajtása után már valószínűtlen, hogy az újraértékelt eszköz értékvesztett lenne, így a megtérülő értéket nem kell felbecsülni; és
  - ii. ha az elidegenítés költségei nem elhanyagolhatóak, az átértékelt eszköz nettó eladási ára szükségszerűen alacsonyabb a valós értékénél. Ezért az átértékelt eszköz értékvesztetté válik, ha használati értéke kisebb, mint az átértékelt értéke (valós értéke). Ez esetben az átértékelési előírások végrehajtása után a gazdálkodó ezt a standardot alkalmazza annak meghatározásához, hogy értékvesztett lehet-e az eszköz; és
- b) ha az eszköz valós értéke a piaci értéktől eltérő alapon került meghatározásra, az átértékelt értéke (valós értéke) magasabb vagy alacsonyabb lehet, mint a megtérülő értéke. Az átértékelési előírások követése után ezért a gazdálkodó ezt a standardot alkalmazza annak megállapításához, hogy az eszköz elszenvedett-e értékvesztést.

## FOGALMAK

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

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

A használati érték egy eszköz folyamatos használatából, és hasznos élettartama végén történő elidegenítéséből várhatóan keletkező becsült jövőbeli pénzáramok jelenértéke.

A nettó eladási ár egy eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető összeg, csökkentve az elidegenítés költségeivel.

Az elidegenítés költségei egy eszköz elidegenítéséhez közvetlenül kapcsolódó többletköltség, a pénzügyi költségek és a nyereségadó kivételével.

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

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

Az értékcsökkenés (amortizáció) egy eszköz értékcsökkenthető összegének szisztematikus elosztása az eszköz hasznos élettartamára <sup>(1)</sup>.

Az értékcsökkenthető összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

A hasznos élettartam vagy:

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

A pénztermelő egység az eszközöknek az a legkisebb beazonosítható csoportja, amely folyamatos használata során olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól.

<sup>(1)</sup> Az immateriális javak vagy a goodwill esetében általában az „amortizáció” kifejezést használják az „értékcsökkenés” helyett. Mindkét kifejezés ugyanazt jelenti.

A társasági eszközök a goodwill kivételével azok az eszközök, amelyek mind a vizsgált pénztermelő egységnek, mind pedig a többi pénztermelő egységnek a jövőbeli pénzáramlásaihoz hozzájárulnak.

Az aktív piac egy olyan piac, ahol az összes alábbi feltétel teljesül:

- a) azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;
- b) rendszerint bármikor lehet találni üzleti szándékkal rendelkező feleket; és
- c) az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.

#### AZONOSÍTÁSA EGY OLYAN ESZKÖZNEK, AMELY ÉRTÉKVESZTETT LEHET

6. A 7–14. bekezdés részletezi, hogy mikor kell a megtérülő értéket megállapítani. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is.
7. Egy eszköz akkor értékvesztett, amikor könyv szerinti értéke meghaladja a megtérülő értékét. A 9–11. bekezdés néhány értékvesztésre utaló jelzést tárgyal: ha ezeknek a jeleknek bármelyike észlelhető, a gazdálkodó köteles elkészíteni a megtérülő érték formális becslését. Amennyiben értékvesztés miatti veszteségre utaló jelzés nem észlelhető, ez a standard nem követeli meg, hogy a gazdálkodó elkészítse a megtérülő érték formális becslését.
8. A gazdálkodónak minden mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy az eszköz értékvesztett lehet. Ha létezik bármely ilyen jelzés, a gazdálkodónak fel kell becslenie az eszköz megtérülő értékét.
9. Annak felmérésénél, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy egy eszköz értékvesztett lehet, a gazdálkodónak legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:

##### Külső információforrások

- a) az időszak folyamán egy eszköz piaci értéke annál jelentősen nagyobb mértékben lecsökken, mint ami az idő múlásának okán és rendeltetésszerű használat mellett várható lett volna;
- b) a gazdálkodóra nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;
- c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán növekedtek, és ezek a növekedések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen csökkenteni fogják az eszköz megtérülő értékét;
- d) a beszámolót készítő gazdálkodó nettó eszközeinek könyv szerinti értéke magasabb, mint a piaci tőkeértéke;

##### Belső információforrások

- e) bizonyíték van arra, hogy egy eszköz elavult vagy fizikai károsodást szenvedett;
- f) a gazdálkodóra nézve kedvezőtlen hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. Ezek a változások magukban foglalnak olyan terveket, amelyek annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy árszervezésére irányulnak, amelynek körében az eszköz működik, vagy arra, hogy az eszközt a korábban várt időpont előtt kivonják; és
- g) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál gyengébb, vagy a vártnál gyengébb lesz.

10. A 9. bekezdésben foglalt lista nem teljes körű. Egy gazdálkodó az eszköz esetleges értékvesztésére utaló egyéb jelzéseket is azonosíthat, amelyek ugyancsak kötelezik a gazdálkodót az eszköz megtérülő értékének megállapítására.
11. A belső jelentésekből nyert, egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló bizonyíték a következő tényezők fennállását foglalja magában:
- az eszköz beszerzésére fordított cash-flow-k vagy az eszköz működtetésének és karbantartásának azt követő pénzigényei jelentősen meghaladják az eredetileg tervezett összeget;
  - az eszköz működtetéséből származó aktuális nettó pénzáram vagy működési nyereség vagy veszteség jelentősen kedvezőtlenebb a tervezettnél;
  - az eszköz használatából származó tervezett nettó pénzáram vagy működési nyereség jelentős csökkenése, vagy a tervezett veszteség jelentős mértékű növekedése; vagy
  - az eszköz használatából eredő működési veszteségek vagy nettó pénzkirámlás, ha a jelen időszak számadatait a jövőre vonatkozó tervezett számokkal összevonják.
12. A lényegesség elve alkalmazandó annak elbírálásánál, hogy szükség van-e egy eszköz megtérülő értékének megállapítására. Ha például korábbi számítások azt bizonyítják, hogy a megtérülő érték jelentős mértékben magasabb a könyv szerinti értéknél, a gazdálkodó 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 9. bekezdésben felsorolt egy (vagy több) jelzésre.
13. A 12. bekezdés szemléltetéseként, ha a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetések hozamrátái az időszak folyamán növekedtek, a gazdálkodó számára az eszköz megtérülő értékének formális becslését a következő esetekben nem kötelező elkészíteni:
- ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát a piaci hozamok növekedése várhatóan nem érinti. A rövid távú kamatlábak emelkedése például lehetséges, hogy nem gyakorol lényeges hatást egy olyan eszköz diszkontrátájára, amelynek hosszú a hátralévő hasznos élettartama; vagy
  - ha az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátát ezeknek a piaci mutatóknak a növekedése várhatóan érinteni fogja, de a korábbi megtérülő értékre vonatkozó érzékenységanalízis azt mutatja, hogy:
    - nem valószínű, hogy a megtérülő értékben lényeges csökkenés fog bekövetkezni, mert a jövőbeni pénzáram is valószínűleg növekedni fog. Néhány esetben például a gazdálkodó képes lehet annak bizonyítására, hogy bevételeit a piaci kamatok növekedésének kiegyenlítése érdekében helyesbíti; vagy
    - a megtérülő értékben beállt csökkenés valószínűleg nem eredményez lényeges értékvesztés miatti veszteséget.
14. Ha létezik egy eszköz lehetséges értékvesztésére utaló jelzés, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét felül kell vizsgálni és az eszközre vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standardnak megfelelően helyesbíteni szükséges még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban semmilyen értékvesztés miatti veszteség nem került elszámolásra.

#### A MEGTÉRÜLŐ ÉRTÉK MÉRÉSE

15. Ez a standard úgy határozza meg a megtérülő érték fogalmát, mint egy eszköz nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabbikat. A megtérülő érték megállapítására vonatkozó követelményeket a 16–56. bekezdés részletezi. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is.

16. Nem szükséges mindig meghatározni az eszköznek mind a nettó eladási árát, mind pedig a használati értékét. Ha például a két érték bármelyike meghaladja az eszköz könyv szerinti értékét, az eszköz nem értékvesztett, és a másik értéket már nem szükséges megbecsülni.
17. A nettó eladási ár megállapítása még akkor is lehetséges lehet, ha az eszköz aktív piacon nem forog. A nettó eladási ár megállapítása viszont néha nem lehetséges, mert nincs alap azon összegnek a megbízható becslésére, amely az eszköznek jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében történő értékesítéséből szerezhető. Ez esetben az eszköz használati értéke tekinthető a megtérülő értéknek.
18. Ha nincs ok feltételezni, hogy az eszköz használati értéke lényegesen meghaladná a nettó eladási árát, az eszköz nettó eladási ára tekinthető a 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 pénzáramok valószínűleg elhanyagolható mértékűek.
19. A megtérülő érték az egyedi eszközre kerül meghatározásra, kivéve ha az eszköz folyamatos használata során 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 (lásd 64–87. bekezdés), kivéve ha:
  - a) az eszköz nettó eladási ára magasabb a könyv szerinti értékénél; vagy
  - b) az eszköz használati értéke a nettó eladási árához közeli értékre becsülhető, és a nettó eladási ár megállapítható.
20. A becslések, átlagok és hozzávetőleges számítások néhány esetben adhatnak olyan elfogadható értéket, amely megközelíti az ebben a standardban a nettó eladási ár vagy a használati érték meghatározására bemutatott részletes számítások eredményét.

#### *Nettó eladási ár*

21. Egy eszköz nettó eladási árának legjobb bizonyítéka egy szokásos piaci feltételek szerint kötött kötelező érvényű adásvételi megállapodásban foglalt ár, helyesbítve az eszköz elidegenítéséhez közvetlenül felmerülő járulékos költségekkel.
22. Ha kötelező érvényű adásvételi megállapodás nincs, de az eszköz aktív piacon forog, a nettó eladási ár az eszköz piaci ára csökkentve az elidegenítés költségeivel. A megfelelő piaci ár általában a mindenkori vételi (bid) ár. Ha nincs aktuális vételi (bid) ár, a legutóbbi ügylet során érvényesített ár szolgálhat alapul a nettó eladási ár megbecsléséhez, feltéve hogy a gazdasági feltételekben nem történt jelentős változás az ügylet időpontja és a becslés időpontja között eltelt időszak folyamán.
23. Ha nincs kötelező érvényű adásvételi megállapodás, vagy az eszköz nem forog aktív piacon, a nettó eladási ár alapja az a rendelkezésre álló legjobb információ, amely tükrözi azt az összeget, amelyet egy gazdálkodó az eszköznek jól tájékozott, üzleti 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 a gazdálkodó mérlegeli az adott iparágon belüli, hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyletek kimenetelét. A nettó eladási ár nem kényszereladást tükröz, hacsak a vezetés nem kényszerül az eszközt azonnal eladni.
24. Az elidegenítés költségeit, azok kivételével, amelyek már el lettek számolva kötelezettségként, a nettó eladási ár megállapításakor le kell vonni. Ilyenre példák a jogi költségek, az illetékek és hasonló üzleti adók, az eszköz leszerelésének költségei, és a közvetlen, az eszköz értékesítésre alkalmas állapotba hozása kapcsán felmerülő járulékos költségek. A végkielégítések (ahogy azt az IAS 19 Munkavállalói juttatások standard definiálja), és az üzleti tevékenységnek az eszköz eladását követő szűkítésével vagy átszervezésével kapcsolatban felmerülő költségek viszont nem minősülnek az eszköz elidegenítéséhez kapcsolódó közvetlen járulékos költségeknek.



25. Egy eszköz elidegenítése néha szükségessé teszi, hogy a vevő átvállaljon valamely kötelezettséget, és csak egyetlen nettó eladási ár áll rendelkezésre mind az eszközre, mind a kötelezettségre. A 77. bekezdés tárgyalja, hogy hogyan kell a hasonló eseteket kezelni.

#### Használati érték

26. Egy eszköz használati értékének megbecslése a következő lépéseket foglalja magában:
- az eszköz folyamatos használatából és végső értékesítéséből származó pénzbevételek és pénzkidadások megbecslése; és
  - ezekre a jövőbeni pénzáramlásokra a megfelelő diszkontráta alkalmazása.

#### Jövőbeni pénzáramlások becslésének alapja

27. Használati érték mérésénél:
- a cash-flow-előrejelzéseknek ésszerű és indokolható feltételezéseken kell alapulniuk, amelyek a vezetés legjobb becslését tükrözik az eszköz várható hasznos élettartama alatt érvényesülő gazdasági feltételrendszerre vonatkozóan. A külső bizonyítékoknak nagyobb súlyt kell adni;
  - a cash-flow-előrejelzéseknek a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi terveken/előrejelzéseken kell alapulniuk. Az ilyen terveken/előrejelzéseken alapuló prognózisok legfeljebb öt éves időszakot fedhetnek le, hacsak egy hosszabb időszak nem indokolható; és
  - a legutóbbi tervek/előrejelzések által felőlet 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 vetítik ki, hacsak a növekvő ütem nem indokolható. Ez a növekedési ütem nem lehet magasabb annál a hosszú távú átlagos növekedési ütemnél, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül, hacsak egy magasabb ütem nem indokolható.
28. Öt évnél hosszabb távra készült, jövőbeni pénzáramokra vonatkozó részletes, világosan kidolgozott és megbízható pénzügyi tervek/előrejelzések általában nem állnak rendelkezésre. A vezetésnek a jövőbeni pénzáramokra vonatkozó becslései ezért a legutóbbi, legfeljebb öt éves távra készült terveken/előrejelzéseken alapulnak. A vezetés felhasználhat öt évnél hosszabb távú pénzügyi tervek/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.
29. Egy eszköz hasznos élettartamának végéig szóló cash-flow-előrejelzések becslése olyan módon történik, hogy a pénzügyi tervek/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 információknak. Amennyiben ez helyénvaló, a növekedési ütem nulla vagy negatív.
30. Ahol a körülmények nagyon kedvezőek, a versenytársak valószínűleg piacra lépnek és a növekedést visszafogják. A gazdálkodóknak ezért nehézségeik fognak támadni abban, hogy hosszú távon (mondjuk húsz éven) keresztül túlszámalyják azt az átlagos múltbeli növekedési ütemet, amely jellemző azokra a termékekre, iparágakra, vagy országra vagy országokra, amelyekben a gazdálkodó működik, vagy arra a piacra, amelyen az eszköz felhasználásra kerül.
31. A pénzügyi tervekből/előrejelzésekből származó információ felhasználásánál a gazdálkodó 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 pénzáramlások becslésének összetevői

32. Jövőbeni pénzáramlások becslésének a következőket kell tartalmazniuk:
- az eszköz folyamatos használatából származó pénzbevételeket;
  - azokra a pénzkiadásokra vonatkozó prognózisokat, amelyek szükségszerűek az eszköz folyamatos használatából eredő pénzbevételek megteremtése céljából (beleértve az eszköz használatra való előkészítéséhez kapcsolódó pénzkiadásokat), és amelyek közvetlenül az eszköz kapcsán merültek fel vagy ésszerű és következetes módon ahhoz hozzárendelhetők; és
  - az eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó pénzáramlásokat, ha vannak ilyenek.
33. A jövőbeni pénzáramlásokra 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 pénzáramok becslése nominálértéken történik. Ha a diszkontráta nem foglalja magában az általános infláció okozta áremelkedések hatását, a jövőbeni pénzáramok becslése reálértéken történik (de a jövőbeni specifikus áremelkedéseket vagy csökkenéseket magában foglalja).
34. A pénzkiadásokra vonatkozó prognózisok tartalmazzák azokat a jövőbeni igazgatási költségeket, amelyek közvetlenül az eszköz használata kapcsán merültek fel, vagy arra ésszerű és következetes módon feloszthatók.
35. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke még nem tartalmazza a használatra vagy értékesítésre kész állapotba kerülése előtt felmerülő összes pénzkiadást, akkor a jövőbeni pénzkiadásokra vonatkozó becslés tartalmazza azt a bármilyen további pénzáramlásra 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 projektekre.
36. A kétszeres számbavétel elkerülése céljából a jövőbeni pénzáramlások becslései nem tartalmazzák:
- a folyamatos használatuk révén pénzbevételt termelő eszközök által teremtett pénzbevételeket, amelyek a vizsgált eszköz által teremtett pénzbevételektől nagymértékben függetlenek (például olyan pénzügyi eszközök, mint a követelések); és
  - a kötelezettségeként kimutatott kötelmekhez kapcsolódó pénzkiadásokat (például szállítói kötelezettségek, nyugdíjak vagy céltartalékok).
37. Az eszközre vonatkozó jövőbeni pénzáramlásokat annak jelenlegi állapota alapján kell megbecsülni. A jövőbeni pénzáramlások becslései nem tartalmazhatnak olyan jövőbeni pénzbevételeket vagy pénzkiadásokat, amelyeknek felmerülése az alábbi okokból várható:
- jövőbeni átszervezés, amelyre a gazdálkodó még nem kötelezte el magát; vagy
  - jövőbeni beruházási kiadások, amelyek az eszközt az eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladóan fejlesztik vagy kiterjesztik.
38. Mivel az eszközre vonatkozó jövőbeni pénzáramokat annak jelenlegi állapotában becsülik fel, a használati érték nem tükrözi:
- azokat a jövőbeni pénzkiadásokat vagy a kapcsolódó költségmegtakarításokat (például a személyi jellegű költségek csökkenéseit) vagy hasznokat, amelyek egy olyan jövőbeni átszervezésből fognak várhatóan származni, amelyre a gazdálkodó még nem kötelezte el magát; vagy
  - azokat a jövőbeni beruházási kiadásokat, amelyek az eszközt az eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladóan fejlesztik vagy kiterjesztik, vagy az ezekből a jövőbeni kiadásokból fakadó jövőbeni hasznokat.
39. Az átszervezés egy olyan program, amelyet a vezetés tervez el és ellenőriz, és amely lényegesen megváltoztatja vagy a gazdálkodó 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 gazdálkodó az átszervezésre.

40. Amikor a gazdálkodó elkötelezetté válik az átszervezésre, néhány eszközt valószínűleg érinteni fogja ez az átszervezés. Ha a gazdálkodó elkötelezte magát az átszervezésre:
- a) a használati érték megállapításánál a jövőbeni pénzbételek és -kiáramlások becsléseiben tükröződnek az átszervezésből fakadó költségmegtakarítások és egyéb hasznok (a vezetés által jóváhagyott legutóbbi pénzügyi tervekre/előrejelzésekre alapozva); és
  - b) az átszervezéshez felmerülő jövőbeni pénzkiráramlások becsléseit az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard értelmében egy átszervezési céltartalék keretében kezelik.
- Az A. függelék 5. példája szemlélteti, milyen hatást gyakorol egy jövőbeni átszervezés a használati érték számítására.
41. Amíg a gazdálkodónál nem merül fel az a beruházási kiadás, amely az eszközt az eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladóan fejleszti vagy kiterjeszti, addig a jövőbeni pénzáramlások becslései nem tartalmazzák azokat a becsült jövőbeni pénzbételeket, amelyek ebből a kiadásból várhatóan fakadnak (lásd A. függelék, 6. példa).
42. A jövőbeni pénzáramlások becslései tartalmazzák az eszköznek az eredetileg becsült teljesítményszintjén való megtartásához vagy fenntartásához szükséges beruházási kiadást.
43. A jövőbeni pénzáramlások becslései nem tartalmazhatnak:
- a) finanszírozási tevékenységekből származó pénzbételeket vagy pénzkidadásokat; vagy
  - b) nyereségadó-bevételeket vagy -kifizetéseket.
44. A becsült jövőbeni cash-flow-k olyan feltételezéseket tükröznek, amelyek összhangban vannak a diszkontráta meghatározásának módjával. Másképpen bizonyos feltételezések hatása kétszer lesz figyelembe véve vagy figyelmen kívül lesz hagyva. Mivel a pénz időértéke a becsült jövőbeni pénzáramok diszkontálásának útján figyelembevételere kerül, ezek a pénzáramok nem tartalmazzák a pénzügyi tevékenységekből származó pénzbételeket vagy pénzkidadásokat. Hasonlóképpen mivel a diszkontráta adózás előtti alapon kerül megállapításra, a jövőbeni pénzáramlás is adózás előtt kerül megbecslésre.
45. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó pénzáramlások 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.
46. Egy eszköz hasznos élettartamának végén az eszköz elidegenítéséből szerezhető (vagy ahhoz fizetendő) nettó pénzáramlások becsült értéke az eszköz nettó eladási árához hasonló módon kerül meghatározásra, kivéve hogy ezeknek a nettó pénzáramlásoknak a becslése során:
- a) a gazdálkodó 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; és
  - b) ezeket az árakat mind az általános infláció által okozott, mind a specifikus jövőbeni áremelkedések (árscökkenések) hatásával helyesbítik. Ha viszont az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni pénzáramok becslésénél és a diszkontrátánál nem veszik figyelembe az általános infláció hatását, akkor ugyanezt a hatást az elidegenítés eladás nettó pénzáramának becslésénél is figyelmen kívül kell hagyni.

#### Jövőbeni pénzáramlások külföldi pénznemben

47. A jövőbeni pénzáramlásokat abban a pénznemben kell becsülni, amelyben azok fel fognak merülni, majd a pénznemre érvényes diszkontrátával szükséges diszkontálni. A gazdálkodó a kapott jelenértéket (az IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standardban záróárfolyamként definiált) a mérleg fordulónapján érvényes azonnali devizaárfolyam alkalmazásával számítja át.

## Diszkontráta

48. A diszkontrátának (vagy -rátáknak) adózás előtti diszkontrátának (vagy -rátáknak) kell lennie (lenniük), amely(ek) tükrözi(k) a pénz időértékére vonatkozó értékeléseket és az eszközspezifikus kockázatokat. A diszkontráta (diszkontráták) nem tükrözhet(nek) olyan kockázatokat, amelyekkel a jövőbeni cash-flow-becsléseket már helyesbítették.
49. A piacnak a pénz időértékére vonatkozó jelenlegi minősítését és az eszközhöz kapcsolódó sajátos kockázatokat tükröző ráta az a hozam, amelyet a befektetők megkövetelnének, ha nekik kellene kiválasztaniuk egy befektetést, amely a gazdálkodó által az eszköz használatától elvártakkal egyező mértékű, ütemezésű és kockázati profilú pénzáramlást teremtene. Ezt a rátát a hasonló eszközökkel kapcsolatos jelenlegi piaci ügyletek implicit kamatlába alapján, vagy egy tőzsdére bevezetett, termelékenység és kockázatok tekintetében a vizsgált eszközhöz hasonló egyedi eszközzel (vagy eszközpórtfólióval) bíró gazdálkodó súlyozott átlagos tőkeelköltsége alapján becslik fel.
50. Ha egy eszközspezifikus ráta a piacról közvetlenül nem szerezhető be, a gazdálkodó 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) azokra a kockázatokra vonatkozóan, hogy a jövőbeni pénzáramok összegükben vagy ütemezésükben a becslésektől el fognak térni.
51. Kiindulási pontként a gazdálkodó a következő rátákat veheti figyelembe:
- a) a gazdálkodó súlyozott átlagos tőkeelköltsége, amelynek meghatározása olyan eljárásokkal lehetséges, mint például a tőkeeszközök árazási modellje;
  - b) a gazdálkodó járulékos hitelfelvételi kamatlábai; és
  - c) egyéb piaci hitelfelvételi kamatlábak.
52. Ezek a ráták módosításra kerülnek:
- a) hogy tükrözzék a piac értékítéletét a tervezett pénzáramokhoz kapcsolódó specifikus kockázatokra vonatkozóan; és
  - b) hogy a tervezett pénzáramok szempontjából nem releváns kockázatokat ne tartalmazzák.
- Mérlegelni szükséges az olyan kockázatokat, mint az országkockázat, a devizakockázat, az árkockázat és a pénzáramlási kockázat.
53. A kétszeres számbavétel elkerülése céljából a diszkontráta nem tükrözi azokat a kockázatokat, amelyekkel a jövőbeni pénzáramok becsléseit már helyesbítették.
54. A diszkontráta független a gazdálkodó tőkeszerkezetétől és az eszköz beszerzésének a gazdálkodó általi finanszírozási módjától, mert az eszköz által várhatóan generált jövőbeni pénzáramok nem függenek attól, hogy milyen módon finanszírozta a gazdálkodó az eszköz beszerzését.
55. Ha a ráta alapja adózás utáni, az helyesbítésre kerül, hogy adózás előtti rátát tükrözzön.
56. A gazdálkodó alapesetben egyetlen diszkontrátát alkalmaz egy eszköz használati értékének becsléséhez. A gazdálkodó viszont külön diszkontrátákat alkalmaz a különböző jövőbeni időszakokra, ha a használati érték érzékenyen reagál a különböző időszakok kockázati különbségeire vagy a kamatlábak feltételi struktúrájára.

## ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK ELSZÁMOLÁSA ÉS MÉRÉSE

57. Az 58–63. bekezdés rögzíti az értékvesztés miatti veszteségek elszámolására és mérésére vonatkozó követelményeket az egyedi eszközökre. Az értékvesztés miatti veszteségek pénztermelő egységekre történő elszámolását és mérését a 88–93. bekezdés tárgyalja.
58. 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.
59. Az értékvesztés miatti veszteséget az eredménykimutatásban ráfordításként azonnal el kell számolni, hacsak az eszközt nem átértékelt értéken tartják nyilván valamely egyéb Nemzetközi Számviteli Standard (például az 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 Nemzetközi Számviteli Standard előírásai szerint.
60. Egy átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségét az eredménykimutatásban ráfordításként kell elszámolni. Egy átértékelt eszköz értékvesztéséből származó veszteségét ugyanakkor közvetlenül az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlettel szemben kell elszámolni addig a mértékig, amíg az értékvesztés miatti veszteség nem haladja meg az ugyanahhoz az eszközhöz kapcsolódó átértékelési többlet összegét.
61. Ha az értékvesztés miatti veszteség becsült összege nagyobb annak az eszköznek a könyv szerinti értékénél, amelyhez kapcsolódik, a gazdálkodónak akkor, és csak akkor kell kötelezettséget kimutatnia, ha azt más Nemzetközi Számviteli Standard megköveteli.
62. Az értékvesztés miatti veszteség elszámolása után az eszközre elszámolásra kerülő értékcsökkenést (amortizációt) 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.
63. Ha értékvesztés miatti veszteség kerül elszámolásra, az ahhoz kapcsolódó esetleges halasztott adó követelések és kötelezettségek az IAS 12 Nyereségadó standard alapján kerülnek meghatározásra, az eszköz módosított könyv szerinti értékének és adóalapjának összehasonlítása útján (lásd az A. függelék 3. példáját).

## PÉNZTERMELŐ EGYSÉGEK

64. A 65–93. bekezdés részletezi az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítására és a pénztermelő egységek könyv szerinti értékének meghatározására és az értékvesztéséből származó veszteségek pénztermelő egységekre történő elszámolására vonatkozó követelményeket.

*Az eszközt magukban foglaló pénztermelő egységek azonosítása*

65. 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, a gazdálkodónak annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét kell megállapítania, amelyhez az eszköz tartozik (az eszköz pénztermelő egysége).
66. Egy egyedi eszköz megtérülő értéke nem határozható meg, ha:
- az eszköz használati értéke nem becsülhető a nettó eladási árához közeli értékre (például, amikor az eszköz folyamatos használatából származó jövőbeni pénzáramlások nem becsülhetők elhanyagolható mértékűnek); és ha
  - az eszköz folyamatos használata során nem termel olyan pénzbevételeket, amelyek a más eszközök által termelt bevételektől nagymértékben függetlenek. Ilyen esetekben a használati érték és ezért a megtérülő érték is csak az eszköz pénztermelő egységére állapítható meg.

## Példa

Egy bányászati gazdálkodó tulajdonában van egy bányászati tevékenység támogatására szolgáló magánvasút. A magánvasút csak hulladékaron lenne eladható, és a magánvasút folyamatos használata nem teremt olyan pénzbevételeket, amelyek nagymértékben függetlenek volnának a bánya egyéb eszközeiből fakadó pénzbevételektől.

A magánvasút megtérülő értékét nem lehet megállapítani, mert a magánvasút használati értéke nem állapítható meg, és az valószínűleg eltér a hulladékértéktől. A gazdálkodó ezért annak a pénztermelő egységnek a megtérülő értékét határozza meg, amelyhez a magánvasút tartozik, amely a bánya egésze.

67. Az 5. bekezdésben található meghatározás szerint egy eszköz pénztermelő egysége az a legkisebb eszközcsoport, amely az eszközt magában foglalja, és amely folyamatos használata során olyan pénzbeáramlást teremt, amely nagyrészt független a más eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbeáramlástól. Egy eszköz pénztermelő egységének azonosítása megítélést igényel. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem megállapítható, a gazdálkodó azt a legkisebb eszközeget azonosítja, amelyik folyamatos használata során 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 pénzáramlások elkülönülten azonosíthatóak. Az egyik útvonal jelentős veszteséggel üzemel.

Mivel a gazdálkodónak nincs lehetősége egyetlen járatvonal megszüntetésére, a folyamatos használatból fakadó, az egyéb eszközökből vagy eszközcsoportokból származó pénzbevételektől nagymértékben független azonosítható pénzbeáramlás legalacsonyabb szintje az öt járatvonal által együttesen létrehozott pénzbeáramlás lesz. Minden egyes útvonal tekintetében a busztársaság egésze a pénztermelő egység.

68. A folyamatos használatból eredő pénzbevételek a beszámolót készítő gazdálkodón kívüli felektől kapott pénzeszközök és pénzeszköz-egyenértékesek. Annak azonosításánál, hogy egy eszközből (vagy eszközcsoportból) származó pénzbevételek nagymértékben függetlenek-e az egyéb eszközökből (vagy eszközcsoportokból) származó pénzbevételektől, a gazdálkodó különféle tényezőket vesz figyelembe, beleértve azt, hogy milyen módon kíséri figyelemmel a vezetés a gazdálkodó működését (például gyártmánystruktúra, üzleti tevékenységek, az egyes telephelyek, városrészek vagy régiók szerint vagy egyéb módon), vagy hogy a vezetés milyen módon hozza meg a gazdálkodó eszközeinek és működésének folytatására vagy elidegenítésére vonatkozó döntéseit. Az A. függelék 1. példája a pénztermelő egység azonosítását szemlélteti.
69. Ha egy eszköz vagy eszközcsoport által előállított terméknek van aktív piaca, ezt az eszközt vagy eszközcsoportot még akkor is pénztermelő egységként kell azonosítani, ha a termékek részben vagy egészben belső felhasználásra kerülnek. Ilyen esetben a vezetésnek a termék jövőbeni piaci árára vonatkozó legjobb becslését kell felhasználni:
- a) ezen pénztermelő egység használati értékének megállapításához, a termékek belső felhasználásához kapcsolódó jövőbeni pénzbevételek megbecslése során; és
  - b) a beszámolót készítő gazdálkodó egyéb pénztermelő egységei használati értékének megállapításához, a termékek belső felhasználásához kapcsolódó jövőbeni pénzkidadások megbecslése során.
70. Még akkor is, ha az eszközök vagy eszközcsoportok termékeit a beszámolót készítő gazdálkodó más egységei használják fel (például a termelési folyamat közben lévő termékeket), ez az eszközcsoport különálló pénztermelő egységet alkot, ha ezeket a termékeket a gazdálkodó aktív piacon is értékesíthetné. Ennek oka, hogy ezen eszköz vagy eszközcsoport folyamatos használatából származhatnának olyan pénzbevételek, amelyek nagymértékben függetlenek lennének az egyéb eszközökből vagy

eszközcsoportokból származó pénzbevételektől. Az ilyen pénztermelő egységre vonatkozó pénzügyi tervekben/előrejelzéseken alapuló információ felhasználása során a gazdálkodó helyesbíti ezt az információt, ha a belső átadási árak nem tükrözik a vezetésnek a pénztermelő egység termékeinek jövőbeni piaci áraira vonatkozó legjobb becslését.

71. A pénztermelő egységeket ugyanarra az eszközre vagy eszköztípusra vonatkozóan időszakról időszakra következetesen kell azonosítani, kivéve ha a változtatás indokolt.
72. Ha a gazdálkodó megállapítja, hogy egy eszköz egy más pénztermelő egységhez tartozik, mint a korábbi időszakokban, vagy hogy az eszköz pénztermelő egységében összevont eszközök típusa megváltozott, a 117. bekezdés a pénztermelő egységre vonatkozóan bizonyos közzétételi kötelezettséget ír elő, amennyiben a pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza, és az a beszámolót készítő gazdálkodó egészének pénzügyi kimutatásai szempontjából lényeges.

*Pénztermelő egység megtérülő értéke és könyv szerinti értéke*

73. A pénztermelő egység megtérülő értéke a pénztermelő egység nettó eladási ára és használati értéke közül a magasabbik összeg. A pénztermelő egység megtérülő értékének megállapítása szempontjából a 16–56. bekezdésben található bármely „eszköz”-re történő hivatkozást „pénztermelő egység”-re történő hivatkozásként kell értelmezni.
74. A pénztermelő egység könyv szerinti értékét azzal a módszerrel összhangban kell megállapítani, amellyel a pénztermelő egység megtérülő értéke kerül megállapításra.
75. 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 alapon 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 oka, hogy a pénztermelő egység nettó eladási ára és használati értéke azoknak a pénzáramoknak a figyelmen kívül hagyásával kerül meghatározásra, amelyek a pénztermelő egység részét nem képező eszközökhöz és a pénzügyi kimutatásokban már kimutatott kötelezettségekhez kapcsolódnak (lásd 24. és 36. bekezdés).

76. Ha eszközök a megtérülésükre vonatkozó becslések szerint kerülnek csoportosításra, fontos, hogy a pénztermelő egységben minden eszköz benne legyen, amely a folyamatos használatból eredő pénzbevételek vonatkozó részét termeli. Egyébként a pénztermelő egység akkor is teljes mértékben megtérülőnek tűnhet, ha valójában egy értékvesztés miatti veszteség bekövetkezett. Néhány esetben, habár bizonyos eszközök hozzájárulnak egy pénztermelő egységtől származó becslült jövőbeni pénzáramokhoz, 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 79–87. bekezdés magyarázza azt, hogy hogyan kell kezelni ezeket az eszközöket a pénztermelő egységek értékvesztési tesztje során.
77. 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 nettó eladási ára (vagy a végső elidegenítéséből származó becslült pénzáramlás) 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 törvénykezés megköveteli, hogy a tulajdonos a bányászati tevékenység befejezésekor a helyszínt helyreállítsa. A helyreállítás költségei tartalmazzák a bányászati tevékenység megkezdése előtt eltávolítandó fedőréteg cseréjét. A fedőréteg cseréjére céltartalékot számoltak el, ahogy a fedőréteg eltávolításra került. A céltartalékolt összeget a bánya bekerülési értékének részeként mutatták ki és folyamatosan értékcsökkenést számolnak el rá a bánya hasznos élettartama alatt. A helyreállítási céltartalék könyv szerinti értéke 500, amely egyenlő a helyreállítási költségek jelenértékével.

A gazdálkodó a bányát értékvesztés szempontjából teszteli. A bánya pénztermelő egysége maga a bánya egésze. A gazdálkodó a bányára különféle vételi ajánlatokat kapott 800 körüli áron; ez az ár magában foglalja, hogy a vevő a fedőréteg helyreállítására vonatkozó kötelmet átveszi. A bánya elidegenítési költségei elhanyagolhatók. A bánya használati értéke a helyreállítási költségek nélkül kb. 1 200. A bánya könyv szerinti értéke 1 000.

A pénztermelő egység nettó eladási ára 800. Ez az összeg tartalmazza a helyreállítási költségeket, amelyekre már céltartalék került megképzésre. Ennek következményeként a pénztermelő egység használati értéke a helyreállítási költségek figyelembevételét követően kerül meghatározásra, és azt 700-ra becsülik (1 200–500). A pénztermelő egység könyv szerinti értéke 500, amely a bánya könyv szerinti értékének (1 000) és a helyreállítási céltartaléknak (500) a különbözete.

78. A pénztermelő egység megtérülő értékét praktikus okokból néha a pénztermelő egység részét nem képező eszközök (például követelések vagy egyéb pénzügyi eszközök) és a pénzügyi kimutatásokban már 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

79. Az akvizícióból származó goodwill a felvásárló által a jövőbeni gazdasági hasznokra vonatkozó várakozások miatt tett kifizetést testesít meg. A jövőbeni gazdasági hasznok adódhatnak a megszerzett azonosítható eszközök szinergiáiból vagy olyan eszközökből, amelyek egyedileg nem felelnek meg a pénzügyi kimutatásokban történő kimutatás feltételeinek. A goodwill nem teremt más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól függetlenül pénzáramokat, ezért a goodwillre mint egyedi eszközre megtérülő érték nem állapítható meg. Következésképpen, ha arra utaló jelzés tapasztalható, hogy a goodwill értékvesztést szenvedhetett, a megtérülő értéket arra a pénztermelő egységre kell megállapítani, amelyikhez a goodwill tartozik. Ez az összeg kerül összehasonlításra a pénztermelő egység könyv szerinti értékével, és az esetleges értékvesztés miatti veszteség a 88. bekezdés előírásainak megfelelően kerül elszámolásra.
80. Egy pénztermelő egység értékvesztési tesztje során a gazdálkodónak meg kell állapítania, hogy a pénztermelő egységhez kapcsolódó goodwill került-e kimutatásra a pénzügyi kimutatásokban. Ha igen, a gazdálkodónak:

- a) „alulról felfelé” tesztet kell végeznie, azaz:
- i. meg kell állapítania, hogy a goodwill könyv szerinti értéke ésszerű és következetes alapon felosztható-e a vizsgált pénztermelő egységre; és
  - ii. ezt követően össze kell hasonlítani a vizsgált pénztermelő egység megtérülő értékét annak könyv szerinti értékével (beleszámítva az esetlegesen felosztott goodwill könyv szerinti értékét), és az esetleges értékvesztés miatti veszteséget a 88. bekezdés előírásai szerint kell elszámolnia.

Az „alulról felfelé” teszt második lépését a gazdálkodónak akkor is el kell végeznie, ha a goodwillből semmi sem osztható fel ésszerű és következetes alapon a vizsgált pénztermelő egységre; és



- b) ha a gazdálkodó az „alulról felfelé” teszt végzése során nem tudta a goodwill könyv szerinti értékét ésszerű és következetes alapon a vizsgált pénztermelő egységre felosztani, akkor „felülről lefelé” tesztet is kell végeznie, azaz:
- i. azonosítania kell azt a legkisebb pénztermelő egységet, amelyik a vizsgált pénztermelő egységet magában foglalja, és amelyikre a goodwill könyv szerinti értéke ésszerű és következetes alapon felosztható (a „nagyobbik” pénztermelő egység); és
  - ii. ezután össze kell hasonlítania a nagyobbik pénztermelő egység megtérülő értékét annak könyv szerinti értékével (beleszámítva a felosztott goodwill könyv szerinti értékét) és az esetleges értékvesztés miatti veszteséget a 88. bekezdés előírásai szerint kell elszámolnia.
81. Egy pénztermelő egység értékvesztés miatti tesztelések a gazdálkodó minden esetben számításba veszi a pénztermelő egységtől várt jövőbeni pénzáramokhoz kapcsolódó goodwillt. Ha a goodwill ésszerű és következetes alapon felosztható, a gazdálkodó csak az „alulról felfelé” tesztet alkalmazza. Ha a goodwill ésszerű és következetes alapon nem osztható fel, a gazdálkodó mind az „alulról felfelé” mind a „felülről lefelé” tesztet alkalmazza (lásd az A. függelék 7. példáját).
82. Az „alulról felfelé” teszt biztosítja, hogy a gazdálkodó elszámoljon bármely olyan értékvesztés miatti veszteséget, amely fennáll a pénztermelő egységre, beleszámítva az ésszerű és következetes alapon felosztható goodwillre vonatkozót is. Ha a goodwillnek ésszerű és következetes alapon történő felosztása az „alulról felfelé” teszt során nem megvalósítható, az „alulról felfelé” és „felülről lefelé” teszt kombinált alkalmazása biztosítja, hogy a gazdálkodó elszámoljon:
- a) először a goodwill figyelmen kívül hagyásával bármely olyan értékvesztés miatti veszteséget, amely a pénztermelő egységre fennáll; és
  - b) azután pedig bármely értékvesztés miatti veszteséget, amely a goodwillre fennáll. Mivel a gazdálkodó először alkalmazza az „alulról felfelé” tesztet az összes eszközre, amely értékvesztett lehet, bármely, a nagyobbik pénztermelő egységénél a „felülről lefelé” teszt során azonosított értékvesztés miatti veszteség csak a nagyobbik egységhez hozzárendelt goodwillre vonatkozik.
83. A „felülről lefelé” teszt alkalmazása esetén a gazdálkodó formálisan megállapítja a nagyobbik pénztermelő egység megtérülő értékét, hacsak nincs meggyőző bizonyíték arra, hogy nincs kockázata annak, hogy a nagyobbik pénztermelő egység értékvesztett (lásd 12. bekezdés).

#### Társasági eszközök

84. A társasági eszközök olyan csoport- vagy divizionális eszközök, mint például a gazdálkodó központi irodájának vagy egy divíziójának az épülete, az elektronikus adatfeldolgozó berendezések vagy a kutatási központ. A gazdálkodó felépítése határozza meg, hogy egy eszköz megfelel-e a társasági eszköz e standard szerinti definíciójának egy adott pénztermelő egység tekintetében. A társasági eszközök fő jellemvonásai, hogy nem teremtenek más eszközöktől vagy eszközcsoportoktól független pénzbevételeket, és hogy a könyv szerinti értékük nem egyértelműen rendelhető a vizsgált pénztermelő egységhez.
85. 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 pénztermelő egységre kerül megállapításra, amelyhez a társasági eszköz tartozik, az ennek a pénztermelő egységnek a könyv szerinti értékéhez lesz hasonlítva, és bármely értékvesztés miatti veszteség a 88. bekezdés előírásainak megfelelően kerül elszámolásra.

86. Egy pénztermelő egység értékvesztési tesztje során a gazdálkodónak azonosítania kell minden olyan társasági eszközt, amely a vizsgált pénztermelő egységhez tartozik. Ezután a gazdálkodónak minden egyes azonosított társasági eszközre a 80. bekezdést kell alkalmaznia, azaz:
- ha a társasági eszköz könyv szerinti értéke ésszerű és következetes alapon a vizsgált pénztermelő egységhez hozzárendelhető, a gazdálkodónak csak az „alulról felfelé” tesztet alkalmaznia kell; és
  - ha a társasági eszköz könyv szerinti értéke ésszerű és következetes alapon nem rendelhető hozzá a vizsgált pénztermelő egységhez, a gazdálkodónak mind az „alulról felfelé” mind a „felülről lefelé” tesztet alkalmaznia kell.
87. A társasági eszközök kezelését az A. függelék 8. példája szemlélteti.

*A pénztermelő egység értékvesztés miatti vesztesége*

88. Egy pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget akkor, és csak akkor kell elszámolni, ha annak megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél alacsonyabb. Az értékvesztés miatti veszteséget az egységhez tartozó eszközök könyv szerinti értékének csökkentésére a következő sorrendben kell felosztani:
- először a pénztermelő egységhez hozzárendelt goodwillre (ha van ilyen); és
  - ezt követően pedig az egységhez tartozó egyéb eszközökre arányosan az egység minden egyes eszközének könyv szerinti értéke alapján.
- A könyv szerinti értékekben ily módon beállt csökkenések az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségeként kezelendők és az 59. bekezdés előírásai szerint számolandók el.
89. Az értékvesztés miatti veszteségek 88. bekezdés szerinti felosztásánál egy eszköz könyv szerinti értéke nem csökkenthető a következő értékek legmagasabbika alá:
- annak nettó eladási ára (ha megállapítható);
  - annak használati értéke (ha megállapítható); és
  - nulla.
- Az értékvesztés miatti veszteség olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez tartozó egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.
90. Jellege miatt a pénztermelő egységhez rendelt goodwill az egységhez tartozó egyéb eszközök könyv szerinti értékének csökkentését megelőzően kerül csökkentésre.
91. 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.
92. Ha az egyedi eszköz megtérülő értéke nem állapítható meg (lásd 66. bekezdés):
- az eszközre értékvesztés miatti veszteség akkor számolandó el, ha az eszköz könyv szerinti értéke nagyobb, mint a nettó eladási ára és a 88. és 89. bekezdésben részletezett felosztási eljárások eredménye közül a magasabbik érték; és
  - az eszközre értékvesztés miatti veszteség nem számolandó el, ha a kapcsolódó pénztermelő egység nem értékvesztett. Ez vonatkozik arra az esetre is, ha az eszköz nettó eladási ára a könyv szerinti értékénél alacsonyabb.

## Példa

Egy gép fizikai károsodást szenvedett, de még működik, ha nem is olyan jól, mint korábban. A gép nettó eladási ára a könyv szerinti értékénél alacsonyabb. A gép folyamatos használatából nem származnak független pénzbevételek. A gépet magában foglaló, a folyamatos használatból az egyéb eszközökből származó pénzbevételektől nagymértékben független pénzbevételeket teremtő 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 lecserélésére való elkötelezettségét.

A gép megtérülő értéke önmagában nem becsülhető fel, mivel annak használati értéke:

- a) eltérhet a nettó eladási áratól; és
- b) az csak a gépet magában foglaló pénztermelő egységre (a gépsorra) határozható meg.

A gépsor nem értékvesztett, ezért a gépre nem értékvesztés miatti veszteség nem kerül elszámolásra. A gazdálkodónál mindazonáltal szükséges lehet a gépre megállapított értékcsökkenési időszak vagy értékcsökkenési módszer újramegállapítása. Lehetséges, hogy rövidebb értékcsökkenési időszak vagy gyorsabb leírási módszer kell ahhoz, hogy tükrözze a várható hátralévő hasznos élettartamot vagy azt a sémát, amely szerint a gazdálkodó a gazdasági hasznokat felhasználja.

2. feltételezés: a vezetés által jóváhagyott tervek/előrejelzések a vezetésnek a gép lecserélésére és közeljövőbeli értékesítésére vonatkozó elkötelezettségét tükrözik. A gép értékesítését megelőző folyamatos használatból származó pénzáramlások elhanyagolhatónak becsülhetők.

A gép használati értéke a nettó eladási árához közeli értékre becsülhető. A gép megtérülő értéke ezért megállapítható, és nem kell a gépet magában foglaló pénztermelő egységre (a gépsorra) figyelmet fordítani. Mivel a gép nettó eladási ára alacsonyabb a könyv szerinti értékénél, értékvesztés miatti veszteséget kell rá elszámolni.

93. A 88. és 89. bekezdésben előírtak alkalmazása után akkor, és csak akkor kell a pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének esetlegesen fennmaradó összegét kötelezettségként kimutatni, ha ezt más Nemzetközi Számviteli Standard megköveteli.

## ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉG VISSZAÍRÁSA

94. A 95–101. bekezdés határozza meg az egy eszközre vagy pénztermelő egységre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteségnek a visszaírására vonatkozó követelményeket. Ezek a követelmények az „eszköz” kifejezést használják, de egyaránt vonatkoznak az egyedi eszközökre és a pénztermelő egységekre is. További előírások találhatók az egyedi eszközökre a 102–106. bekezdésben, a pénztermelő egységekre a 107–108. bekezdésben és a goodwillre a 109–112. bekezdésben.
95. A gazdálkodónak minden mérlegfordulónapon fel kell mérnie, hogy van-e bármilyen jelzés arra, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn, vagy csökkent. Ha létezik bármely ilyen jelzés, a gazdálkodónak fel kell becsülnie az eszköz megtérülő értékét.
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, a gazdálkodónak legalább a következő jelzéseket kell figyelembe vennie:

Külső információforrások

- a) az eszköz piaci értéke az időszak folyamán jelentős mértékben megnövekedett;
- b) a gazdálkodóra nézve kedvező hatású változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, a gazdálkodó működésének technológiai, piaci, közgazdasági vagy jogi környezetében vagy azon a piacon, amelyre az eszközt szánták;

- c) a piaci kamatlábak vagy más piaci befektetési hozamráták az időszak folyamán csökkentek, és ezek a csökkenések valószínűleg kihatással lesznek az eszköz használati értékének kiszámításához használt diszkontrátára, és lényegesen növelni fogják az eszköz megtérülő értékét;

#### Belső információforrások

- d) a gazdálkodóra nézve kedvező hatású jelentős változások következtek be az időszak folyamán, vagy fognak bekövetkezni a közeljövőben, az eszköz használatának vagy várható használatának mértékében és módjában. Ezek a változások magukban foglalják az időszak folyamán eszközölt beruházási kiadásokat, amelyek azért merültek fel, hogy az eszközt az eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladóan fejlesszék vagy kiterjesszék, vagy az annak a tevékenységnek a megszüntetésére vagy átszervezésére vonatkozó elkötelezettséget, amelyhez az eszköz tartozik; és
- e) belső jelentések arra utaló bizonyítékot szolgáltatnak, hogy az eszköz gazdasági teljesítménye a vártnál jobb, vagy a vártnál jobb lesz.
97. Az értékvesztés miatti veszteség lehetséges csökkenésének a 96. bekezdésben leírt jelzései főleg a 9. bekezdésben megadott, az értékvesztés miatti lehetséges veszteségekre vonatkozó jelzések tükörképei. A lényegesség elve alkalmazandó annak elbírálásánál, hogy szükséges lehet-e a valamely eszközre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteséget visszaírni és az eszköz megtérülő értékét meghatározni.
98. Ha van arra utaló jelzés, hogy a korábbi években egy eszközre elszámolt értékvesztés miatti veszteség már nem áll fenn vagy csökkent, ez jelezheti, hogy az eszköz hátralévő hasznos élettartamát, értékcsökkenési (amortizációs) módszerét vagy maradványértékét felül kell vizsgálni és az eszközre vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standardnak megfelelően helyesbíteni szükséges még akkor is, ha az eszközzel kapcsolatban értékvesztés miatti veszteség nem került visszaírásra.
99. Egy eszközre a korábbi években elszámolt értékvesztés miatti veszteség akkor, és csak akkor írható vissza, ha az értékvesztés miatti veszteség legutóbbi elszámolása óta változás állt be a megtérülő érték megállapításához felhasznált becslésekben. Ilyen esetben az eszköz könyv szerinti értékét a megtérülő értékre kell növelni. Ez a növelés az értékvesztés miatti veszteség visszaírása.
100. Az értékvesztés miatti veszteség visszaírása az eszköznek akár a használatból, akár az eladásból fakadó becsült potenciáljának az azóta az időpont óta bekövetkezett növekedését tükrözi, amikor gazdálkodó az eszközre legutóbb értékvesztés miatti veszteséget számolt el. A gazdálkodónak 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 a nettó eladási áron vagy a használati értéken alapul-e);
- b) ha a megtérülő érték a használati értéken alapul: a jövőbeni pénzáramok becsült összegének vagy ütemezésének, vagy a diszkontrátának a változása; vagy
- c) ha a megtérülő érték a nettó eladási áron alapul: a nettó eladási ár összetevőinek becslésében beállott változás.
101. 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 „visszagörgetésének” nevezik) még akkor sem, ha az eszköz megtérülő értéke a könyv szerinti értékénél magasabbá válik.

#### Egyedi eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszaírása

102. Egy eszköznek az értékvesztés miatti veszteség visszaírása miatt megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

103. Az eszköz könyv szerinti értékének bármely azon könyv szerinti érték feletti növelése, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el, átértékelés. Az ilyen átértékelés elszámolására a gazdálkodó az eszközre vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standardot alkalmazza.
104. Egy eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszairását az eredménykimutatásban azonnal el kell számolni bevételként, kivéve ha az eszközt egy másik Nemzetközi Számviteli Standardnak megfelelően (például az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard megengedett alternatív eljárása szerint) átértékelt értéken tartják nyilván. Egy átértékelt eszköz bármely értékvesztés miatti veszteségének visszairását a vonatkozó Nemzetköz Számviteli Standardnak megfelelően átértékelési növekményként kell kezelni.
105. Az átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségének visszairását az átértékelési többlet tétel növekedéseként kell közvetlenül a saját tőkében elszámolni. Viszont, amilyen mértékben ugyanerre az átértékelt eszközre értékvesztést előzőleg az eredménykimutatásban ráfordításként számoltak el, ugyanolyan mértékben az értékvesztés miatti veszteség visszairását az eredménykimutatásban kell bevételként elszámolni.
106. Az értékvesztés miatti veszteség visszairásának elszámolása után az eszközre elszámolásra kerülő értékcsökkenést (amortizációt) 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.

*Pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének visszairása*

107. Egy pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének visszairását az egységhez tartozó eszközök könyv szerinti értékének növelésére kell felosztani a következő sorrendben:
- először az egységhez tartozó, a goodwilltól eltérő egyéb eszközökre az egység minden egyes eszközének könyv szerinti értéke alapján arányosan; és
  - ezután a pénztermelő egységhez hozzárendelt goodwillre (ha van ilyen), ha a 109. bekezdés előírásai teljesülnek.
- A könyv szerinti értékekben ilyen módon beállt növekedések az egyedi eszközök értékvesztés miatti veszteségének visszairásaként kell kezelni és a 104. bekezdésben előírtaknak megfelelően kell elszámolni.
108. A pénztermelő egység értékvesztés miatti veszteségének a 107. bekezdés szerinti visszairásakor egy eszköz könyv szerinti értéke nem növelhető a következő értékek közül az alacsonyabbik fölé:
- az eszköz megtérülő értéke (ha megállapítható); és
  - az a könyv szerinti érték, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció vagy értékcsökkenés elszámolása után), ha a korábbi években az eszközre értékvesztés miatti veszteséget nem számoltak volna el.

Az értékvesztés miatti veszteség visszairásának olyan összegét, amelyet egyébként az eszközre osztottak volna fel, az egységhez tartozó egyéb eszközökre kell arányosan felosztani.

*A goodwill értékvesztés miatti veszteségének visszairása*

109. A 99. bekezdés előírásaitól eltérően a goodwillre elszámolt értékvesztés miatti veszteség a következő időszakokban nem írható vissza, kivéve ha:
- az értékvesztés miatti veszteséget olyan különleges természetű specifikus külső esemény okozta, amelynek megismétlődése nem várható; és
  - későbbi külső események merültek fel, amelyek az előbbi hatását semlegesítették.
110. Az IAS 38 Immateriális javak standard tiltja a saját előállítású goodwill kimutatását. A goodwill megtérülő értékében a későbbiekben beállott esetleges növekedés valószínűsíthetően a saját előállítású goodwill növekedése, kivéve ha a növekedés egyértelműen a különleges természetű specifikus külső esemény hatásának megszűnéséből adódik.

111. Ez a standard nem teszi lehetővé a goodwill értékvesztés miatti veszteségének a becslések változása miatti visszairását (például a diszkontráta változása vagy azon pénztermelő egység jövőbeni pénzáramainak összegében vagy ütemezésében beálló változás, amelyhez a goodwill kapcsolódik).
112. A specifikus külső esemény egy olyan esemény, amely kívül esik a gazdálkodó ellenőrzésén. Különleges természetű specifikus külső esemény lehet például egy új szabályozás, amely jelentősen leszűkíti az üzleti tevékenységét vagy jelentősen csökkenti a jövedelmezőségét annak az üzletnek, amelyhez a goodwill kapcsolódik.

#### KÖZZÉTÉTEL

113. A pénzügyi kimutatásokban az eszközök minden egyes csoportjára közzé kell tenni:
- a) az eredménykimutatásban az időszak folyamán elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét, és azokat az eredménykimutatás tételeket, amelyek ezen értékvesztés miatti veszteségeket tartalmazzák;
  - b) az értékvesztés miatti veszteségek visszairásának az eredménykimutatásban az időszak folyamán elszámolt összegét, és azokat az eredménykimutatás tételeket, amelyek az értékvesztés miatti veszteségek ezen visszairásait tartalmazzák;
  - c) az időszak folyamán közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét; és
  - d) az értékvesztés miatti veszteségek visszairásának az időszak folyamán közvetlenül a saját tőkében elszámolt összegét.
114. Egy eszközcsoport a gazdálkodó működése szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű eszközök csoportja.
115. A 113. bekezdésben előírt információ az eszközcsoportra közzétett egyéb információval együtt is bemutatható. Ezt az információt tartalmazhatja például az ingatlanok, gépek és berendezések időszak eleji és időszak végi könyv szerinti értékének az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard által előírt levezetése.
116. Az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standardot alkalmazó gazdálkodónak az (IAS 14-ben definiált) elsődleges formátumban minden egyes bemutatandó szegmensre vonatkoztatva a következőket kell közzétennie:
- a) az időszak folyamán az eredménykimutatásban, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt értékvesztés miatti veszteségek összegét; és
  - b) az értékvesztés miatti veszteségek visszairásának az időszak folyamán az eredménykimutatásban, és közvetlenül a saját tőkében elszámolt összegét.
117. Ha egy egyedi eszközre vagy egy pénztermelő egységre értékvesztés miatti veszteséget számoltak el vagy írtak vissza az időszak folyamán, és a beszámolót készítő gazdálkodó egészének pénzügyi kimutatásai szempontjából ez lényeges, a gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) azokat az eseményeket és körülményeket, amelyek az értékvesztés miatti veszteség elszámolásához vagy visszairásához vezettek;
  - b) az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;
  - c) egyedi eszközre:
    - i. az eszköz természetét; és
    - ii. a bemutatandó szegmenst, amelyhez a gazdálkodó elsődleges formátuma alapján az eszköz tartozik (az IAS 14 Szegmensek szerinti jelentés standard definíciója szerint, ha a gazdálkodó az IAS 14-et alkalmazza);

- 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 vagy egyéb);
  - ii. az elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségek összegét eszközcsoportok és a gazdálkodó elsődleges formátuma alapján (ahogyan azt az IAS 14 előírja, ha a gazdálkodó az IAS 14-et alkalmazza) meghatározott bemutatandó szegmensek szerint; és
  - iii. ha a pénztermelő egység azonosítására szolgáló eszközcsoportosítás a pénztermelő egység megtérülő értékének (ha van) legutóbbi megbecslése óta megváltozott, a gazdálkodónak 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 nettó eladási ára vagy használati értéke;
- f) ha a megtérülő érték a nettó eladási ár, a nettó eladási ár megállapításának alapját (például, hogy az eladási árat egy aktív piacra való hivatkozással vagy egyéb módon állapították-e meg); és
- g) ha a megtérülő érték a használati érték, a használati érték jelenlegi becsléséhez és a korábbi becsléséhez (ha volt) alkalmazott diszkontrátá(ka)t.
118. Ha az időszak folyamán elszámolt (visszaírt) értékvesztés miatti veszteségek összességükben lényegesek a beszámolót készítő gazdálkodó egészének a pénzügyi kimutatásai tekintetében, a gazdálkodónak a következőkről kell rövid leírást közzétennie:
- a) az értékvesztés miatti veszteségek (értékvesztés miatti veszteségek visszaírása) által érintett főbb eszközcsoportokról, amelyekről a 117. bekezdés alapján információ nem került közzétételre; és
  - b) az ezen értékvesztés miatti veszteségek elszámolásához (visszaírásához) vezető főbb eseményekről és körülményekről, amelyekről a 117. bekezdés alapján információ nem került közzétételre.
119. A gazdálkodó számára javasolt, hogy tegye közzé azokat az alapvető feltevéseket, amelyek alapján az eszközök (pénztermelő egységek) megtérülő értékét az időszakban megállapították.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

120. Ez a standard csak jövőbeni hatállyal alkalmazandó. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard adaptálása miatt felmerülő értékvesztés miatti veszteségeket (értékvesztés miatti veszteségek visszaírását) ennek a standardnak a rendelkezései szerint kell elszámolni (azaz az eredménykimutatásban, kivéve ha az eszközt átértékelt értéken tartják nyilván. Az átértékelt eszköz értékvesztés miatti veszteségét (értékvesztés miatti veszteségének visszaírását) az átértékelés csökkenéseként (növekedéseként) kell kezelni).
121. Ennek a standardnak az adaptálása előtt különböző Nemzetközi Számviteli Standardok tartalmaztak a jelen standardban foglalt követelményekhez sokban hasonló követelményeket az értékvesztés miatti veszteségek elszámolására és visszaírására. A korábbi becslésekből fakadóan azonban változások merülhetnek fel, mivel ez a standard részletezi, hogy hogyan kell a megtérülő értéket mérni és hogy hogyan kell egy eszköz pénztermelő egységét figyelembe venni. Nehéz volna visszamenőlegesen megállapítani, hogy mekkora lett volna a becsült megtérülő érték. Emiatt a gazdálkodónak ennek a standardnak az adaptálásakor nem kell alkalmaznia az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardnak a számviteli politika egyéb változásaira vonatkozó javasolt eljárását vagy megengedett alternatív eljárását.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

122. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza a jelen standardot, úgy közzé kell tennie ezt a tényt.

## IAS 37 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

**Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések**

A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az IASC Bizottság által 1998 júliusában került elfogadásra és az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

## BEVEZETÉS

1. Az IAS 37 standard szabályozza az összes céltartalék, függő kötelezettség és függő követelés elszámolását és közzétételét, kivéve azokat:
  - a) amelyek valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokból származnak;
  - b) amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve ha a szerződés hátrányos. A jövőben teljesülő szerződések olyan szerződések, amelyek alapján vagy egyik fél sem teljesítette egyetlen kötelmét sem, vagy mindkét fél részlegesen, egyenlő mértékben teljesítette kötelmeit;
  - c) amelyek a biztosításkötvény-tulajdonosokkal kötött szerződések alapján a biztosítótársaságoknál merülnek fel; vagy
  - d) amelyekre egy másik Nemzetközi Számviteli Standard vonatkozik.

*Céltartalékok*

2. A standard olyan kötelezettségekként határozza meg a céltartalékokat, amelyeknek ütemezése vagy összege bizonytalan. Céltartalékot akkor, és csak akkor lehet kimutatni, ha
  - a) a gazdálkodónak egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn;
  - b) valószínű (azaz valószínűbb, mint nem), hogy a kötelelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és
  - c) a kötelelem összegére megbízható becslés készíthető. A standard megjegyzi, hogy csak kivételesen ritka esetekben fordulhat elő, hogy megbízható becslést nem lehet készíteni.
3. A standard a vélelmezett kötelmet olyan, a gazdálkodó cselekedetéből eredő kötelemként határozza meg, amely esetében:
  - a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott irányelvek, vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és
  - b) ily módon a gazdálkodó jogos várakozásokat ébresztett azon más felekben arra, hogy teljesíteni fogja azokat a kötelezettségeit.
4. Ritkán, például peres ügyekben előfordulhat, hogy nem egyértelmű, hogy van-e a gazdálkodónak meglévő kötelme. Ezekben az esetekben akkor tekintenek egy múltbeli eseményt meglévő kötelmet keletkeztetőnek, ha az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe véve valószínűbb, mint nem, hogy egy meglévő kötelelem a mérleg fordulónapján fennáll. A gazdálkodó akkor képez céltartalékot erre a meglévő kötelelemre, ha az egyéb, a fentiekben ismertetett kimutatási kritériumok teljesülnek. Ha valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelelem, a gazdálkodó egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának valószínűsége.
5. A céltartalékként kimutatott összeg a meglévő kötelelem rendezéséhez a mérlegfordulónapon szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen, más szavakkal az az összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelelem rendezésére, vagy annak egy harmadik félre történő átruházásáért a mérleg fordulónapján racionálisan kifizetne.
6. A standard előírja, hogy a céltartalékok értékelése során a gazdálkodónak:
  - a) figyelembe kell vennie a kockázatokat és a bizonytalanságokat. Azonban a bizonytalanság nem igazolja a túlzott céltartalékképzést vagy a kötelezettségek szándékos felülértékelését;



- b) diszkontálni kell a céltartalékokat, amennyiben a pénz időértéke jelentős hatással bír, olyan adózás előtti diszkontrátát (vagy rátákat) használva, amely(ek) tükrözi(k) a pénz időértékével kapcsolatos jelenlegi piaci becsléseket, valamint azokat a kötelezettséggel kapcsolatos kockázatokat, amelyeket nem vettek figyelembe a ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kialakításánál. Ha diszkontálás kerül alkalmazásra, az idő múlásából eredő céltartalék-növekedést kamatráfordításként kell elszámolni;
- c) figyelembe kell vennie a jövőbeli eseményeket, mint például a jogszabályi és a technológiai változásokat, amennyiben elegendő objektív bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy ezek be fognak következni; és
- d) nem lehet figyelembe vennie az eszközök várható kikerüléséből származó nyereségeket akkor sem, ha a várható kikerülés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez.
7. A gazdálkodó valószínűsítheti, hogy a céltartalék teljesítéséhez szükséges ráfordítás egy része, vagy egésze (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon, vagy a szállítói garanciákon keresztül) megtérül. A gazdálkodó:
- a) akkor, és csak akkor mutathatja ki a megtérülést, ha lényegileg biztos, hogy megkapja a térítést, amennyiben rendezi a kötelmet. A megtérülésként figyelembe vett összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét; és
- b) a megtérülést elkülönült eszközként mutatja ki. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az eredménykimutatásban a megtérülésként elszámolt összeggel nettósítva is kimutatható.
8. A céltartalékokat minden egyes mérlegfordulónapon felül kell vizsgálni, és úgy helyesbíteni, hogy azok a mindenkor legjobb becslést tükrözzék. Ha már nem valószínű, hogy a kötelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség, a céltartalékot fel kell oldani.
9. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg megképezték.

#### *Céltartalékok – Specifikus alkalmazások*

10. A standard kifejti, hogyan kell alkalmazni a céltartalékok általános elszámolási és értékelési követelményeit három specifikus esetben: a jövőbeli működési veszteségek, a hátrányos szerződések és az átszervezések esetében.
11. A jövőbeli működési veszteségekre nem lehet céltartalékot képezni. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei értékvesztettek lehetnek. Ebben az esetben a gazdálkodó az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján teszteli.
12. Amennyiben a gazdálkodó rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelmet céltartalékként kell kimutatni és értékelni. Hátrányos szerződés az, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.
13. A standard az átszervezést egy olyan, a vezetés által megtervezett és ellenőrzött programként határozza meg, amely lényegesen megváltoztatja:
- a) a gazdálkodó által folytatott tevékenység terjedelmét; vagy
- b) a tevékenység folytatásának módját.
14. Az átszervezési költségekre csak akkor lehet céltartalékot képezni, ha az általános céltartalék-kimutatási kritériumok teljesülnek. Ebben az összefüggésben átszervezésre vonatkozó vélelmezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó:
- a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó, legalább a következőkre kiterjedő, részletes, formális tervvel:
- i. az érintett üzleti tevékenység vagy üzletitevékenység-rész;
- ii. az érintett főbb telephelyek;
- iii. azoknak az alkalmazotknak a telephelye, munkaköre és hozzávetőleges száma, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;

- iv. a ráfordítások, amelyek várhatóan felmerülnek; és
  - v. a terv végrehajtásának ideje; és
- b) a terv végrehajtásának megkezdésével, vagy a terv főbb jellemzőinek az érintettek számára történő bejelentésével jogos várakozást ébresztett az érintettekben arra, hogy végre fogja hajtani az átszervezést.
15. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó döntése csak akkor eredményez vélelmezett kötelmet a mérleg fordulónapján, ha a gazdálkodó a mérleg fordulónapját megelőzően:
- a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását; vagy
  - b) kellőképpen részletezett módon ismertette az átszervezési terv főbb jellemzőit az érintettekkel ahhoz, hogy az jogos várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy a gazdálkodó végre fogja hajtani az átszervezést.
16. Amennyiben az átszervezés magában foglalja egy tevékenység értékesítését, nem keletkezik kötelem az értékesítésre mindaddig, amíg a gazdálkodó el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz amíg nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.
17. Az átszervezési céltartalék csak az átszervezéssel kapcsolatosan felmerülő azon közvetlen ráfordításokat foglalhatja magában, amelyek egyszerre:
- a) szükségképpen együtt járnak az átszervezéssel; és
  - b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó folytatódó tevékenységeihez. Ennek megfelelően az átszervezési céltartalék nem foglal magában olyan költségeket, mint a megmaradó alkalmazottak átképzése vagy áthelyezése, a marketing, vagy az új rendszerekbe és disztribúciós hálózatokba történő befektetések.

#### Függő kötelezettségek

18. A standard hatályon kívül helyezi az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események <sup>(1)</sup> standard függő tételekkel kapcsolatos részeit. A standard a következőképpen határozza meg a függő kötelezettséget:
- a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy
  - b) olyan meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert:
    - i. nem valószínű, hogy a kötelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy
    - ii. a kötelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.
19. A gazdálkodó nem jeleníthet meg egy függő kötelezettséget. A gazdálkodónak egy függő kötelezettséget közzé kell tennie, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.

#### Függő követelések

20. A standard a függő követelést múltbeli eseményekből eredő lehetséges eszközként határozza meg, amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.
21. A gazdálkodó nem jeleníthet meg egy függő követelést. A függő követelést közzé kell tenni, ha a gazdasági hasznok beáramlása valószínű.
22. Amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és kimutatása helyénvaló.

<sup>(1)</sup> Az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események standardot az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard 2000. január 1-jei hatályal hatályon kívül helyezte.

*Hatálybalépés Napja*

23. A standard az 1999. július 1-jén, vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	327
Hatókör	327
Fogalmak	328
Céltartalékok és egyéb kötelezettségek	329
A céltartalékok és a függő kötelezettségek közötti kapcsolat	329
Kimutatás	329
Céltartalékok	329
Meglévő kötelelem	330
Múltbeli esemény	330
Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása	331
A kötelelem megbízható becslése	331
Függő kötelezettségek	331
Függő követelések	332
Értékelés	332
A legjobb becslés	332
Kockázatok és bizonytalanságok	333
Jelenérték	333
Jövőbeli események	333
Eszközök várható kikerülése	334
Megtérülések	334
Változások a céltartalékokban	334
A céltartalékok felhasználása	334
Az elszámolási és az értékelési szabályok alkalmazása	335
Jövőbeli működési veszteségek	335
Hátrányos szerződések	335
Átszervezés	335
Közzététel	337
Átmeneti rendelkezések	338
Hatálybalépés napja	339

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

## CÉL

A jelen standard célja annak biztosítása, hogy megfelelő elszámolási követelmények és értékelési alapelvek kerüljenek alkalmazásra a céltartalékokra, a függő kötelezettségekre és a függő követelésekre, valamint, hogy a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben elegendő információ kerüljön közzétételre ahhoz, hogy a felhasználókat képessé tegye azok jellegének, időzítésének és összegének megértésére.

## HATÓKÖR

### 1.

A jelen standardot valamennyi gazdálkodónak alkalmaznia kell a céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések számvitelére, kivéve azokat:

- a) amelyek valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokból származnak;
  - b) amelyek jövőben teljesülő szerződésekből származnak, kivéve ha a szerződés hátrányos;
  - c) amelyek a biztosításkötvény-tulajdonosokkal kötött szerződések alapján a biztosítótársaságoknál merülnek fel; és
  - d) amelyekre egy másik Nemzetközi Számviteli Standard vonatkozik.
2. A nem a valós értéken értékelt pénzügyi instrumentumokra (beleértve a garanciákat) a jelen standardot kell alkalmazni.
3. A jövőben teljesülő szerződések olyan szerződések, amelyek alapján vagy egyik fél sem teljesítette egyetlen kötelemét sem, vagy mindkét fél részlegesen, egyenlő mértékben teljesítette kötelemét. A jelen standard nem vonatkozik a jövőben teljesülő szerződésekre, kivéve ha azok hátrányosak.
4. A jelen standard a biztosítótársaságok azon céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire vonatkozik, amelyek nem a biztosításkötvény-tulajdonosokkal kötött szerződésekből erednek.
5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusát egy másik Nemzetközi Számviteli Standard tárgyalja, úgy a gazdálkodónak e standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például, a céltartalékok bizonyos típusait a következőkre vonatkozó standardok is taglalják:
- a) beruházási szerződések (lásd az IAS 11 Beruházási szerződések standardot);
  - b) nyereségadók (lásd az IAS 12 Nyereségadók standardot);
  - c) lízingek (lásd az IAS 17 Lízingek standardot). Azonban, mivel az IAS 17 nem tartalmaz specifikus előírásokat a hátrányossá vált operatív lízingekre, ezekre az esetekre ezt a standardot kell alkalmazni; és
  - d) munkavállalói juttatások (lásd az IAS 19 Munkavállalói juttatások standardot).
6. Bizonyos, céltartalékként kezelt összegek bevételek elszámolásához kapcsolódhatnak, például ha egy gazdálkodó díj ellenében vállal garanciát. A jelen standard nem taglalja a bevételek elszámolását. Az IAS 18 Bevételek standard meghatározza azokat a körülményeket, amelyek között a bevétel elszámolásra kerül, és gyakorlati útmutatást nyújt az elszámolási kritérium alkalmazására. A jelen standard nem módosítja az IAS 18 követelményeit.
7. A jelen standard olyan kötelezettségekként határozza meg a céltartalékokat, amelyeknek az ütemezése vagy összege bizonytalan. Néhány országban a „céltartalék” kifejezést olyan tételekkel összefüggésben is használják, mint például az értékcsökkenés, az eszközök és a kétes követelések értékvesztése: ezek az eszközök könyv szerinti értékét helyesbitik, és ezekkel a jelen standard nem foglalkozik.

8. Más Nemzetközi Számviteli Standardok meghatározzák, hogy a ráfordításokat eszközként vagy költségként kell-e kezelni. A jelen standard nem érinti ezeket a kérdéseket. Ennek megfelelően, a jelen standard se meg nem tiltja, se elő nem írja a céltartalék képzéskor elszámolt költségek aktiválását.
9. A jelen standard vonatkozik az átszervezésekre (beleértve a megszűnő tevékenységekre) vonatkozó céltartalékokra. Amennyiben az átszervezés megfelel a megszűnő tevékenység definíciójának, úgy az IAS 35 Megszűnő tevékenységek standard további közzétételeket írhat elő.

## FOGALMAK

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

A céltartalék egy bizonytalan ütemezésű vagy összegű kötelezettség.

A kötelezettség egy gazdálkodó múltbeli eseményekből származó olyan meglévő kötelme, amelynek a teljesítése várhatóan gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrásoknak a gazdálkodóból történő kiáramlását eredményezi.

A kötelmet keletkeztető esemény egy olyan esemény, amely jogi vagy vélelmezett kötelmet hoz létre, azt eredményezve, hogy a gazdálkodónak nincs más reális lehetősége, minthogy ezt a kötelmét teljesítse.

A jogi kötelem olyan kötelem, amely:

- a) egy szerződésből (annak kifejezett vagy hallgatólagos feltételein keresztül);
- b) jogszabályokból; vagy
- c) egyéb jogi műveletből származik.

A vélelmezett kötelem olyan kötelem, amely egy gazdálkodó cselekedeteiből ered, amikor:

- a) egy bevett múltbeli gyakorlat, nyilvánosságra hozott irányelvek, vagy egy megfelelően részletezett tárgyidőszaki bejelentés által a gazdálkodó jelezte más felek felé, hogy bizonyos felelősségeket vállalni fog; és
- b) ily módon a gazdálkodó jogos várakozásokat ébresztett azon más felekben arra, hogy teljesíteni fogja azokat a kötelezettségeit.

A függő kötelezettség:

- a) olyan lehetséges kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni; vagy
- b) olyan meglévő kötelem, amely múltbeli eseményekből származik, de nem mutatták ki, mert:
  - i. nem valószínű, hogy a kötelem kiegyenlítése gazdasági hasznot megtestesítő erőforrások kiáramlását fogja igényelni; vagy
  - ii. a kötelem összege nem mérhető megfelelő megbízhatósággal.

A függő követelés egy olyan lehetséges eszköz, amely múltbeli eseményekből származik, és amelynek létezését csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni.

A hátrányos szerződés egy olyan szerződés, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat.

Az átszervezés olyan program, amelyet a vezetés tervez el és ellenőriz, és az alábbiak egyikét lényegesen megváltoztatja:

- a) a gazdálkodó üzleti tevékenységi körét; vagy
- b) azt a módot, ahogy az üzleti tevékenységet végzik.

*Céltartalékok és egyéb kötelezettségek*

11. A céltartalékokat meg lehet különböztetni az egyéb kötelezettségektől, például a szállítói kötelezettségektől és az időbeli elhatárolásoktól, mivel a teljesítéshez szükséges jövőbeli ráfordítások ütemezése vagy összege bizonytalan. Ezzel szemben:
- a) a szállítói kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére vonatkozó kötelezettségek, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, és amelyek leszámolására, vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre kerültek; és
  - b) a ráfordítások passzív időbeli elhatárolásai kötelezettségek olyan áruk és szolgáltatások megfizetésére, amelyek leszállításra vagy teljesítésre kerültek, de amelyek kifizetésre, leszámolásra vagy a szállítóval formálisan egyeztetésre még nem kerültek, beleértve a munkavállalóknak járó összegeket (például a ki nem vett szabadsággal kapcsolatos összegeket). Bár néha becsülni kell az elhatárolások összegét vagy időzítését, általában véve a bizonytalanság sokkal alacsonyabb fokú, mint a céltartalékok esetében.

Az elhatárolások gyakran a szállítói és egyéb kötelezettségek részeként jelennek meg, míg a céltartalékok elkülönítetten jelennek meg.

*A céltartalékok és a függő kötelezettségek közötti kapcsolat*

12. Általános értelemben valamennyi céltartalék függő, mivel ütemezésükben vagy összegükben bizonytalanok. Azonban a jelen standardban a „függő” kifejezés azokra a kötelezettségekre és követelésekre használatos, amelyek nincsenek kimutatva, mivel létezésüket csak egy vagy több, nem teljesen a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, bizonytalan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése fogja megerősíteni. Továbbá, a „függő kötelezettség” kifejezés használatos azokra a kötelezettségekre is, amelyek nem felelnek meg a kimutatási kritériumoknak.
13. A jelen standard megkülönbözteti:
- a) a céltartalékokat – amelyek (feltételezve, hogy megbízható becslés készíthető) kötelezettségként kimutatásra kerülnek, mivel meglévő kötelek, és valószínű, hogy a kötelek teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és
  - b) a függő kötelezettségeket – amelyeket nem mutatnak ki kötelezettségként, mert vagy:
    - i. lehetséges kötelek, mivel még megerősítésre kell kerülnön, hogy van-e a gazdálkodónak olyan meglévő kötelme, amely gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásához vezethet; vagy
    - ii. meglévő kötelek, amelyek nem felelnek meg a jelen standardban foglalt kimutatási kritériumoknak (mivel vagy nem valószínű, hogy a kötelek rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlását teszi szükségessé, vagy nem lehet kellő megbízhatósággal megbecsülni a kötelek összegét).

**KIMUTATÁS***Céltartalékok*

14. Céltartalékot kell kimutatni, ha:
- a) a gazdálkodónak egy múltbeli esemény következtében meglévő (jogi vagy vélelmezett) kötelme áll fenn <sup>(1)</sup>;
  - b) valószínű, hogy a kötelek teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség; és
  - c) a kötelek összegére megbízható becslés készíthető.
- Ha ezek a feltételek nem teljesülnek, céltartalék nem mutatható ki.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-6 A meglévő szoftver módosításának költségei értelmezést.

## Meglévő kötelelem

15. Ritka esetekben nem egyértelmű, hogy fennáll-e egy meglévő kötelelem. Ezekben az esetekben akkor tekintenek egy múltbeli eseményt meglévő kötelelem keletkeztetőnek, ha az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe véve valószínűbb, mint nem, hogy egy meglévő kötelelem a mérleg fordulónapján fennáll.
16. Majdnem minden esetben egyértelmű, hogy egy múltbeli esemény eredményezett-e meglévő kötelemet. Ritka esetekben, például peres ügyekben, vita tárgyát képezheti, hogy bizonyos események bekövetkeztek-e, vagy hogy ezek az események meglévő kötelemet eredményeznek-e. Az ilyen esetekben a gazdálkodó az összes rendelkezésre álló bizonyíték, például a szakértői vélemények figyelembevételével dönti el, hogy fennáll-e egy meglévő kötelelem a mérleg fordulónapján. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a mérleg fordulónapját követő események által szolgáltatott esetleges pótlólagos bizonyítékokat is. Az ilyen bizonyítékok alapján:
- amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy fennáll egy meglévő kötelelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó céltartalékot mutat ki (amennyiben a kimutatás kritériumai teljesülnek); és
  - amennyiben valószínűbb, mint nem, hogy nem áll fenn meglévő kötelelem a mérleg fordulónapján, a gazdálkodó egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtettesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).

## Múltbeli esemény

17. Egy meglévő kötelelemhez vezető múltbeli eseményt kötelemet keletkeztető eseménynek neveznek. Ahhoz, hogy egy esemény kötelemet keletkeztető eseménynek minősüljön, az szükséges, hogy a gazdálkodónak ne legyen más reális alternatívája, mint hogy rendezze az esemény által okozott kötelemet. Ez csak akkor áll fenn:
- ha a kötelelem teljesítése jogilag kikényszeríthető; vagy
  - vélelmezett kötelelem esetén, ha az esemény (amely a gazdálkodó egy cselekedete is lehet) jogos várakozásokat ébreszt másokban arra, hogy a gazdálkodó rendezni fogja a kötelemet.
18. A pénzügyi kimutatások a gazdálkodónak a beszámolási időszak végén fennálló pénzügyi helyzetével, és nem a lehetséges jövőbeli helyzetével foglalkoznak. Ezért nem képezhető céltartalék olyan költségekre, amelyeknek a jövőbeli működés érdekében kell felmerülniük. A gazdálkodó mérlegében kimutatott kötelezettségek kizárólag azok, amelyek a mérleg fordulónapján léteznek.
19. Céltartalékként csak a múltbeli eseményekből eredő, a gazdálkodó jövőbeli cselekedeteitől (azaz jövőbeli üzletvitelétől) függetlenül létező kötelemet kell kimutatni. Ezen kötelemekekre példa a jogellenes környezetkárosítással kapcsolatos büntetések, vagy a helyreállítási költségek, amelyek rendezése a gazdálkodó jövőbeli cselekedeteitől függetlenül gazdasági hasznokat megtettesítő erőforrások kiáramlásához vezetnének. Hasonlóképpen, a gazdálkodó akkora mértékben képez céltartalékot az olajberendezések vagy az atomerőművek bontási költségeire, amilyen mértékben a gazdálkodó köteles a korábban okozott károkat helyreállítani. Ezzel szemben, üzleti kényszerből vagy jogi előírások folytán a gazdálkodónak szándékában állhat, vagy szükséges lehet számára, hogy ráfordításokat eszközöljön annak érdekében, hogy a jövőben egy adott módon (például bizonyos gyárak esetében füstszűrők beépítésével) működjön. Mivel a gazdálkodó jövőbeli cselekedeteivel, például működési módjának megváltoztatásával el tudja kerülni a jövőbeli ráfordításokat, ezen jövőbeli ráfordításokkal kapcsolatosan nem áll fenn meglévő kötelelem, és céltartalék nem kerül kimutatásra.
20. Egy kötelelem mindig érint egy másik felet, akivel szemben a kötelelem fennáll. Azonban nem szükséges ismerni annak a félnek a személyazonosságát, akivel szemben a kötelelem fennáll – a kötelelem általában a közösséggel szemben is fennállhat. Mivel egy kötelelem mindig magában foglal egy másik féllel szembeni kötelezettségvállalást, ebből következik, hogy a vezetés vagy az igazgatóság döntése nem keletkeztet mérlegfordulónapi vélelmezett kötelemet, hacsak a döntést még a mérleg fordulónapját megelőzően megfelelően részletezett módon nem ismertették az érintettekkel ahhoz, hogy ez jogos várakozást ébresszen bennük arra, hogy a gazdálkodó eleget fog tenni a kötelezettségeinek.

21. Az az esemény, amely nem keletkeztet azonnal kötelmet, egy későbbi időpontban keletkeztethet kötelmet a jogszabályok változása miatt, vagy amiatt, hogy a gazdálkodó egy cselekedete (például egy megfelelően részletezett nyilatkozat) vélelmezett kötelmet idéz elő. Például környezeti kár okozása esetén lehet, hogy nem áll fenn kötelem a következmények helyreállításával kapcsolatban. A károkozás azonban egy kötelmet keletkeztető eseménnyé válik, ha egy új jogszabály előírja a meglévő károk helyreállítását, vagy ha a gazdálkodó nyilvánosan felvállalja a felelősséget a helyreállításra oly módon, hogy az egy vélelmezett kötelmet eredményez.
22. Ha egy új törvényjavaslat részleteit még nem véglegesítették, úgy kötelem csak akkor keletkezik, ha lényegileg biztos, hogy a javaslatot a tervezetnek megfelelően iktatják jogszabályba. A jelen standard céljából az ilyen kötelmet jogi kötelemként kell kezelni. A jogszabály beiktatását övező körülmények különbözősége lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény kiemelését, amely lényegileg biztosra teszi egy jogszabály beiktatását. Számos esetben lényegileg lehetetlen egy jogszabály beiktatását biztosra venni mindaddig, amíg azt be nem iktatják.

#### Gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások valószínű kiáramlása

23. Ahhoz, hogy elszámolásra kerüljön, a kötelezettségnek nemcsak egy meglévő kötelemnek kell lennie, hanem annak is valószínűnek kell lennie, hogy a kötelem rendezése gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásával jár. A jelen standard <sup>(1)</sup> céljából az erőforrás kiáramlását, vagy más eseményt akkor kell valószínűnek tekinteni, ha valószínűbb, mint nem, hogy az esemény bekövetkezik, azaz nagyobb a valószínűsége annak, hogy az esemény bekövetkezik, mint annak, hogy nem következik be. Amennyiben nem valószínű, hogy fennáll egy meglévő kötelem, a gazdálkodó egy függő kötelezettséget tesz közzé, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége (lásd a 86. bekezdést).
24. Amennyiben számos hasonló kötelem áll fenn, (pl. termékszavatosság, vagy hasonló szerződések) úgy a rendezéshez szükséges erőforrás kiáramlás valószínűségét a kötelemcsoport egészének mérlegelésével kell meghatározni. Bár az egyes tételekkel kapcsolatos kiáramlás valószínűsége alacsony lehet, igen valószínű lehet, hogy az egész kötelemcsoport rendezéséhez bizonyos erőforrás kiáramlás szükséges lesz. Ebben az esetben céltartalékot kell képezni (amennyiben a kimutatás egyéb kritériumai teljesülnek).

#### A kötelem megbízható becslése

25. A becslések alkalmazása lényeges részét képezi a pénzügyi kimutatások készítésének, és nem csökkenti azok megbízhatóságát. Ez különösen igaz a céltartalékok esetében, amelyek természetüknél fogva a legtöbb egyéb mérlegfőcíménél bizonytalanabbak. A kivételesen ritka esetektől eltekintve egy gazdálkodó képes lesz arra, hogy meghatározza a lehetséges kimenetek tartományát, és így a kötelem azon becslését, amely kellő megbízhatósággal használható fel a céltartalék képzéshez.
26. Abban a kivételesen ritka esetben, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni, egy olyan kötelezettség áll fenn, amelyet nem lehet kimutatni. Ezt a kötelezettséget függő kötelezettségként kell közzétenni (lásd a 86. bekezdést).

#### Függő kötelezettségek

27. A gazdálkodó nem mutathat ki függő kötelezettséget.
28. A függő kötelezettséget a 86. bekezdésnek megfelelően kell közzé tenni, hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége.
29. Ha a gazdálkodó egyetemlegesen felelős egy kötelemért, úgy a kötelem azon részét, amelynek várhatóan egyéb felek tesznek eleget, függő kötelezettségként kell kezelni. Eltekintve azoktól a kivételesen ritka esetektől, amikor megbízható becslés nem készíthető, a gazdálkodó céltartalékot képez a kötelem azon részére, amellyel kapcsolatban valószínű a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása.
30. A függő kötelezettségek az eredetileg nem várt módon is alakulhatnak. Ezért azokat folyamatosan értékelni kell annak megállapítására, hogy valószínűvé vált-e a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlása. Amennyiben valószínűvé válik, hogy egy előzőleg függő kötelezettségként kezelt tétellel kapcsolatban a jövőbeli gazdasági hasznok kiáramlása szükséges lesz, céltartalékot kell képezni annak az időszakra, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik (kivéve azt az igen ritka esetet, amikor nem lehet megbízható becslést készíteni).

<sup>(1)</sup> A „valószínűnek” a jelen standardban való „valószínűbb, mint nem” értelmezése nem feltétlenül vonatkozik más Nemzetközi Számviteli Standardokra.



*Függő követelések*

31. A gazdálkodó nem mutathat ki egy függő követelést.
32. A függő követelések rendszerint olyan nem tervezett, vagy egyéb váratlan eseményekből erednek, amelyek gazdasági hasznoknak a gazdálkodóhoz való beáramlásának lehetőségét eredményezik. Ennek egyik példája egy olyan kárigény, amelyet a gazdálkodó jogi úton érvényesít, ahol annak kimenete bizonytalan.
33. A függő követelések nem mutathatók ki a pénzügyi kimutatásokban, mivel ez olyan bevétel kimutatását eredményezhetné, amely lehet, hogy soha nem realizálható. Azonban amennyiben egy bevétel realizálása lényegileg biztos, úgy a kapcsolódó eszköz nem függő követelés, és kimutatása helyénvaló.
34. A 89. bekezdésnek megfelelően egy függő követelést kell közzé tenni, ha a gazdasági hasznok beáramlása valószínű.
35. A függő követeléseket folyamatosan értékelni kell annak biztosítására, hogy a fejlemények a pénzügyi kimutatásokban megfelelően tükröződjenek. Amennyiben lényegileg biztossá vált, hogy a gazdasági hasznok beáramlása bekövetkezik, úgy az eszközt és a kapcsolódó bevételt annak az időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban kell elszámolni, amelyben a valószínűség változása bekövetkezik. Amennyiben valószínűvé vált a gazdasági hasznok beáramlása, úgy a gazdálkodó egy függő követelést tesz közzé (lásd a 89. bekezdést).

**ÉRTÉKELÉS***A legjobb becslés*

36. A céltartalékként kimutatott összeg a meglévő kötelem rendezéséhez a mérlegfordulónapon szükséges ráfordításra vonatkozó legjobb becslés kell legyen.
37. A meglévő kötelem rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslése az az összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelem rendezésére, vagy egy harmadik félre történő átruházásért a mérleg fordulónapján racionálisan kifizetne. Gyakran lehetetlen, vagy megengedhetetlenül költséges a kötelem mérlegfordulónapi rendezése, vagy átruházása. Azonban az a becslött összeg, amelyet a gazdálkodó a kötelem rendezésére vagy átruházásáért racionálisan kifizetne, a meglévő kötelem mérlegfordulónapi rendezéséhez szükséges ráfordítás legjobb becslését adja.
38. A kimenetel és a pénzügyi hatás becsléseit a gazdálkodó vezetésének megítélése határozza meg, kiegészítve a hasonló ügyletekkel kapcsolatos tapasztalatokkal, és bizonyos esetekben a független szakértők jelentéseivel. A mérlegelt bizonyítékok magukban foglalják a mérlegfordulónapot követő események által szolgáltatott esetleges további bizonyítékokat is.
39. A céltartalékként elszámolandó összeget övező bizonytalanságokat különféle, a körülményeknek megfelelő eszközökkel kezelik. Ha az értékelendő céltartalék tételek nagy sokaságát érinti, akkor a kötelem becslése az összes lehetséges kimenetelnek a kapcsolódó valószínűségekkel történő súlyozásával történik. A becslés ezen statisztikai módszerét „várható érték”-nek nevezik. Ezért a céltartalék különbözni fog attól függően, hogy egy adott összegű veszteség valószínűsége például 60 százalék vagy 90 százalék. Amennyiben a lehetséges kimenetek tartománya folyamatos, és ezen tartomány minden egyes pontjának megegyezik a valószínűsége, úgy a tartomány középértékét alkalmazzák.

**Példa**

Egy gazdálkodó jótállással értékesít termékeket, amely jótállás fedezi a vásárlást követő hat hónapon belül ismertté váló gyártási hibákból eredő javítási költségeket a vásárlóknak. Ha valamennyi értékesített terméknek kisebb hibája lenne, úgy 1 millió javítási költség merülne fel. Ha valamennyi értékesített terméknek nagyobb hibája lenne, úgy 4 millió javítási költség merülne fel. A gazdálkodó múltbeli tapasztalatai és a jövővel kapcsolatos várakozásai azt jelzik, hogy a következő évben az értékesített termékek 75 százalékának nem lesz hibája, 20 százalékának kisebb hibája lesz, és 5 százalékának nagyobb hibája lesz. A 24. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó a jótállási kötelemmel kapcsolatos kiáramlás valószínűségét egészében értékeli.

A javítási költségek várható értéke a következő:

$$(a \text{ nulla } 75\text{-a}) + (\text{az } 1 \text{ millió } 20\text{-a}) + (a \text{ } 4 \text{ millió } 5\text{-a}) = 400000$$

40. Amennyiben egy egyedi kötelmet értékelnek, úgy a legvalószínűbb egyedi kimenetel lehet a legjobb becslés a kötelezettségre. A gazdálkodó azonban még ebben az esetben is mérlegeli az egyéb lehetséges kimenetelleket. Amennyiben az egyéb lehetséges kimenetek értéke vagy többnyire magasabb, vagy többnyire alacsonyabb, mint a legvalószínűbb kimenetel értéke, úgy egy magasabb, vagy egy alacsonyabb összeg lesz a legjobb becslés. Például, ha egy gazdálkodónak egy súlyos hibát kell helyreállítania egy megrendelője számára épített nagyobb üzemben, a legvalószínűbb kimenetel lehet az, hogy a javítás az első próbálkozásra 1 000 költség mellett sikerrel jár, de egy nagyobb összegre képeznek céltartalékot, ha jelentős esélye van annak, hogy további próbálkozások válnak szükségessé.
41. A céltartalékot adózás előtti értéken kell értékelni, mivel a céltartalék adózási következményeivel és az ebben bekövetkező változásokkal az IAS 12 Nyereségadók standard foglalkozik.

#### *Kockázatok és bizonytalanságok*

42. A céltartalékra vonatkozó legjobb becslés kialakításánál figyelembe kell venni azokat a kockázatokat és bizonytalanságokat, amelyek sok eseményt és körülményt elkerülhetetlenül körülvesznek.
43. A kockázat a kimenetel változékonyságát mutatja. A kockázattal való módosítás növelheti azt az összeget, amelyen a kötelezettséget értéklik. Bizonytalan körülmények között óvatosan kell ítéletet alkotni annak érdekében, hogy a bevételek vagy az eszközök ne legyenek felülértékelve, és a ráfordítások vagy a kötelezettségek ne legyenek alulértékelve. A bizonytalanság azonban nem igazolja a túlzott céltartalékképzést vagy a kötelezettségek szándékos felülértékelését. Például ha egy különösen hátrányos kimenetel költségeit óvatosan becslik, akkor ezt a kimenetelt nem kezelik szándékosan valószínűbbnek annál, mint ami reálisan valószínű. Ügyelni kell arra, hogy elkerüljék a céltartaléknak a kockázattal és a bizonytalansággal kapcsolatos módosítások duplikálásából eredő túlértékelését.
44. A ráfordítás összegét övező bizonytalanságokat a 85 b) pontnak megfelelően közzé kell tenni.

#### *Jelenérték*

45. Amennyiben a pénz időértékének hatása jelentős, úgy a céltartalék összegeként a kötelezettség rendezéséhez várhatóan szükséges ráfordítások jelenértékét kell figyelembe venni.
46. A pénz időértékének következtében a röviddel a mérleg fordulónapját követően felmerülő pénzáramlásokkal kapcsolatos céltartalékok hátrányosabbak, mint azok, amelyeknél az azonos összegű pénzáramlások később merülnek fel. Ezért a céltartalékokat diszkontálni kell, amennyiben a hatás jelentős.
47. Diszkontálbként (vagy diszkontálbakként) a pénz időértékére és a kötelezettséggel kapcsolatos kockázatokra vonatkozó jelenlegi piaci értékítéletet tükröző, adózás előtti diszkontlábát (vagy diszkontlábakat) kell használni. A diszkontláb(ak) nem tükrözhet(nek) olyan kockázatokat, amelyeket a jövőbeli pénzáramlás becslésénél már figyelembe vettek.

#### *Jövőbeli események*

48. A céltartalék összegében figyelembe kell venni a kötelelem teljesítéséhez szükséges összeget esetlegesen befolyásoló jövőbeli eseményeket, amennyiben elegendő objektív bizonyíték áll rendelkezésre arra vonatkozóan, hogy ezek az események be fognak következni.
49. A céltartalékok értékelésénél különösen fontosak lehetnek a várt jövőbeli események. Például egy gazdálkodó úgy ítélheti meg, hogy a jövőbeli technológiai változások csökkenteni fogják a környezet megtisztításával kapcsolatos, a telephely élettartamának végén felmerülő költségeket. A figyelembe vett összeg a műszakilag képzett, objektív megfigyelőknek a megtisztítás idején rendelkezésre álló technológiával kapcsolatos, az összes rendelkezésre álló bizonyítékot figyelembe vevő ésszerű várakozását tükrözi. Így helyénvaló figyelembe venni például a meglévő technológia alkalmazásában való megnövekvő tapasztalattal kapcsolatos várható költségcsökkenéseket, vagy a meglévő technológiának a korábbiakban végzeteknél nagyobb vagy összetettebb tisztítási műveletekre történő alkalmazásának várható költségeit. A gazdálkodó azonban nem tételezheti fel egy teljesen új tisztítási technológia kialakulását, kivéve ha azt elegendő objektív bizonyíték támasztja alá.

50. A lehetséges új jogszabályok hatását akkor kell figyelembe venni a meglévő kötelem értékelésénél, ha elegendő objektív bizonyíték létezik arra vonatkozóan, hogy a jogszabályokat lényegileg biztosan törvénybe iktatják. A gyakorlatban felmerülő körülmények változatossága lehetetlenné teszi egyetlen olyan esemény megnevezését, amely minden esetben elegendő, objektív bizonyítékot szolgáltat. Bizonyítani kell, hogy mi az, amit a jogszabály elő fog írni, és azt, hogy lényegileg biztos, hogy a jogszabályt a megfelelő időben törvénybe iktatják és végrehajtják. Sok esetben nincs elegendő objektív bizonyíték mindaddig, amíg be nem iktatják az új jogszabályt.

#### *Eszközök várható kikerülése*

51. A céltartalék értékelésénél nem lehet figyelembe venni az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.
52. Az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségek akkor sem kerülnek figyelembevételre a céltartalék értékelésénél, ha a várható elidegenítés szorosan kapcsolódik a céltartalék képzését előidéző eseményhez. Ehelyett a gazdálkodó az érintett eszközökre vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard által meghatározott időben veszi figyelembe az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereséget.

#### MEGTÉRÜLÉSEK

53. Amennyiben a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét egy másik fél várhatóan megtéríti, úgy a megtérülést akkor, és csak akkor lehet elszámolni, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó megkapja a térítést, ha rendezi a kötelmet. A megtérülést elkülönült eszközként kell kezelni. A megtérülésként kimutatott összeg nem haladhatja meg a céltartalék összegét.
54. A céltartalékkal kapcsolatos ráfordítás az eredménykimutatásban a megtérülésként elszámolt összeggel nettósítva is kimutatható.
55. Bizonyos esetekben (például biztosítási szerződéseken, kártalanítási klauzulákon vagy a szállítói garanciákon keresztül) a gazdálkodó képes megtéríttetni egy másik féllel a céltartalék rendezéséhez szükséges ráfordítások egy részét, vagy annak egészét. A másik fél vagy megtérítheti a gazdálkodó által fizetett összegeket, vagy közvetlenül megfizetheti azokat.
56. A legtöbb esetben a gazdálkodó felelős marad a kérdéses összeg egészéért olyan módon, hogy a gazdálkodónak akkor is rendeznie kell a teljes összeget, ha a harmadik fél bármely okból elmulasztaná a fizetést. Ebben a helyzetben a céltartalékot a kötelezettség teljes összegére képzik, és a várható megtérülést elkülönült eszközként akkor mutatják ki, ha lényegileg biztos, hogy a gazdálkodó megkapja a térítést, ha rendezi a kötelezettséget.
57. Bizonyos esetekben a gazdálkodó nem marad felelős a kérdéses költségekért, ha a harmadik fél elmulasztja a fizetést. Ebben az esetben a gazdálkodó nem felelős ezekért a költségekért és azokat a céltartalék nem tartalmazza.
58. A 29. bekezdésben foglaltaknak megfelelően az a kötelem, amelyért a gazdálkodó egyetemlegesen felelős, függő kötelezettség annyiban, amennyiben várható, hogy a kötelmet a többi fél rendezi.

#### Változások a céltartalékokban

59. A céltartalékokat minden egyes mérlegfordulónapon felül kell vizsgálni, és úgy helyesbíteni, hogy azok a mindenkor legjobb becslést tükrözzék. Ha már nem valószínű, hogy a kötelem teljesítéséhez gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlására lesz szükség, a céltartalékot fel kell oldani.
60. Ha diszkontálás kerül alkalmazásra, a céltartalék könyv szerinti értéke az idő múlásának tükrözése érdekében minden egyes időszakban növekszik. Ezt a növekményt hitelfelvételi költségként kell elszámolni.

#### A céltartalékok felhasználása

61. A céltartalékot csak azokra a ráfordításokra lehet felhasználni, amelyekre azt eredetileg képezték.

62. Csak az eredeti céltartalékhoz kapcsolódó ráfordításokat lehet azzal szemben elszámolni. A ráfordításoknak egy olyan céltartalékkal szembeni elszámolása, amelyet eredetileg más célra képeztek, elrejtene két különböző esemény hatását.

#### AZ ELSZÁMOLÁSI ÉS AZ ÉRTÉKELÉSI SZABÁLYOK ALKALMAZÁSA

##### *Jövőbeli működési veszteségek*

63. A jövőbeli működési veszteségekre nem lehet céltartalékot képezni.
64. A jövőbeli működési veszteségek nem felelnek meg a kötelezettség 10. bekezdésben található definíciójának és a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-kimutatói kritériumoknak.
65. A jövőbeli működési veszteségekre vonatkozó várakozás egy jelzés arra, hogy a tevékenység bizonyos eszközei veszíthettek értékükből. Ebben az esetben a gazdálkodó az eszközöket értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján teszteli.

##### *Hátrányos szerződések*

66. Amennyiben a gazdálkodó rendelkezik olyan szerződéssel, amely hátrányos, akkor a szerződés szerinti meglévő kötelezettséget céltartalékként kell kimutatni és értékelni.
67. Több szerződést (például egyes szokásos beszerzési megrendeléseket) a másik félnek fizetendő ellentételezés nélkül lehet felmondani és ezért nem áll fenn kötelezettség. Más szerződések jogokat és kötelezettségeket állapítanak meg a szerződő felek mindegyikére. Amennyiben az események hátrányossá teszik az ilyen szerződést, úgy a szerződés a jelen standard hatálya alá esik, és fennáll egy kötelezettség, amelyet ki kell mutatni. Azok a jövőben teljesülő szerződések, amelyek nem hátrányosak, kívül esnek a jelen standard hatályán.
68. A jelen standard a hátrányos szerződést olyan szerződésként határozza meg, amelyben a szerződés alapján történő kötelezettségvállalások teljesítésével kapcsolatos elkerülhetetlen költségek meghaladják a szerződés alapján várhatóan befolyó gazdasági hasznokat. A szerződés elkerülhetetlen költségei a szerződésből történő kilépés legalacsonyabb nettó költségét tükrözik, amely a szerződés teljesítésének költsége és a szerződés nem teljesítéséből eredő esetleges ellentételezés, vagy szankció értéke közül az alacsonyabb összeg.
69. Mielőtt a hátrányos szerződésre elkülönült céltartalékot képez, a gazdálkodónak el kell számolnia a szerződéssel kapcsolatos eszközökben bekövetkezett értékvesztést (lásd az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot).

##### *Átszervezés*

70. A következők példák az olyan eseményekre, amelyek az átszervezés definíciója alá tartozhatnak:
- egy üzletág értékesítése vagy felszámolása;
  - az egy országban vagy egy régióban lévő telephelyek bezárása vagy az üzleti tevékenységek egyik országból vagy régióból egy másikba történő áthelyezése;
  - az irányítási szervezet megváltoztatása, például egy vezetői szint kiiktatása; és
  - olyan alapvető átszervezések, amelyek lényeges hatást gyakorolnak a gazdálkodó tevékenységének jellegére és súlypontjára.
71. Az átszervezési költségekre csak akkor lehet céltartalékot képezni, ha a 14. bekezdésben foglalt általános céltartalék-kimutatói kritériumok teljesülnek. A 72–83. bekezdés taglalja, hogy hogyan kell az általános céltartalék képzési kritériumokat az átszervezésekre alkalmazni.

72. Átszervezésre vonatkozó vélemezett kötelem csak akkor keletkezik, ha a gazdálkodó:
- a) rendelkezik egy, az átszervezésre vonatkozó, legalább a következőkre kiterjedő, részletes, formális tervvel:
    - i. az érintett üzleti tevékenység, vagy üzletitevékenység-rész;
    - ii. az érintett főbb telephelyek;
    - iii. azoknak az alkalmazottaknak a telephelye, munkaköre és hozzávetőleges száma, akik munkaviszonyuk megszüntetéséért ellentételezésben részesülnek;
    - iv. a ráfordítások, amelyek várhatóan felmerülnek; és
    - v. a terv végrehajtásának ideje; és
  - b) a terv végrehajtásának megkezdésével vagy a terv főbb jellemzőinek az érintettek számára történő bejelentésével jogos várakozást ébresztett az érintettekben arra, hogy végre fogja hajtani az átszervezést.
73. Annak bizonyítékául, hogy a gazdálkodó megkezdte az átszervezési terv végrehajtását, például az üzem leszerelése, vagy az eszközök értékesítése, vagy a terv főbb jellegzetességeinek nyilvános bejelentése szolgálhat. Az átszervezésre vonatkozó részletes terv nyilvános bejelentése csak akkor keletkeztet vélemezett kötelemet az átszervezésre, ha azt olyan módon, és olyan kellő részletezettséggel (azaz a terv főbb jellegzetességeinek ismertetésével) teszik meg, hogy az egyéb felekben, például a vevőkben, a szállítóknak és az alkalmazottakban (vagy azok képviselőiben) jogos várakozást ébreszt arra, hogy a gazdálkodó végre fogja hajtani az átszervezést.
74. Ahhoz, hogy egy terv elégséges legyen arra, hogy vélemezett kötelemet eredményezzen az érintettekkel történő ismertetéskor, úgy kell megtervezni a végrehajtását, hogy az a lehető legrövidebb időn belül kezdődjön meg és egy olyan időtávon belül fejeződjön be, ami valószínűtlenné teszi a terv lényeges megváltoztatását. Amennyiben az átszervezés várhatóan csak egy hosszabb késedelem után kezdődik meg, vagy várhatóan ésszerűtlenül hosszú időt vesz igénybe, nem valószínű, hogy a terv jogos várakozást ébreszt más felekben arra, hogy a gazdálkodó jelenleg elkötelezett az átszervezés iránt, mivel az időtáv lehetőséget nyújt a gazdálkodónak arra, hogy megváltoztassa terveit.
75. A vezetés vagy az igazgatóság átszervezésre vonatkozó, a mérleg fordulónapját megelőző döntése csak akkor eredményez vélemezett kötelemet a mérleg fordulónapján, ha a gazdálkodó a mérleg fordulónapját megelőzően:
- a) megkezdte az átszervezési terv végrehajtását; vagy
  - b) kellőképpen részletezett módon ismertette az átszervezési terv főbb jellemzőit az érintettekkel ahhoz, hogy az megalapozott várakozást ébresszen az érintettekben arra, hogy a gazdálkodó végre fogja hajtani az átszervezést.
- Néhány esetben a gazdálkodó csak a mérleg fordulónapját követően kezdi meg az átszervezési terv végrehajtását, vagy jelenti be annak fő jellegzetességeit az érintettek számára. Az IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard alapján szükséges lehet a közzététel, ha olyan jelentős az átszervezés, hogy a közzététel elhagyása befolyásolná a pénzügyi kimutatások felhasználóinak megfelelő értékelések elkészítésére és megfelelő döntések meghozatalára való képességét.
76. Bár a vezetés döntése önmagában nem teremt vélemezett kötelemet, egy ilyen döntés a korábbi eseménnyel együttesen kötelemet eredményezhet. Például, a munkavállalók képviselőivel a felmondással kapcsolatos kifizetésekről, vagy a vevőkkel a tevékenység értékesítéséről folytatott tárgyalások lezárása csak az igazgatóság jóváhagyásától függhet. Ahogy a jóváhagyást megszerzik és kommunikálják a többi fél felé, a gazdálkodónak vélemezett kötelem áll fenn az átszervezésre, amennyiben teljesülnek a 72. bekezdés feltételei.
77. Néhány országban a végső illetékességgel egy olyan testület van felruházva, amelynek tagjai között a vezetés képviselőitől eltérő egyéb érdekképviselők (pl. a munkavállalóké) is vannak; vagy az igazgatóság döntését megelőzően szükséges lehet értesíteni ezeket a képviselőket. Mivel az ilyen testület döntése együtt jár ezen képviselők értesítésével, a döntés vélemezett kötelemet eredményezhet az átszervezésre vonatkozóan.

78. Mindaddig nem keletkezik kötelem egy tevékenység értékesítésére, amíg a gazdálkodó el nem kötelezi magát az értékesítés mellett, azaz amíg nincs egy kötelező érvényű adásvételi megállapodás.
79. Még abban az esetben sem lehet egy gazdálkodó elkötelezve az értékesítésre, ha döntést hozott egy tevékenység értékesítéséről és ezt a döntést nyilvánosan bejelentette, mindaddig, amíg egy vevő nem kerül azonosításra és nincs egy kötelező érvényű adásvételi szerződés. A kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejöttéig a gazdálkodó képes arra, hogy megváltoztassa döntését, és ténylegesen eltérő lépéseket kell tennie, ha nem talál elfogadható feltételek mellett vevőt. Ha a tevékenység értékesítése az átszervezés részének tekinthető, úgy a tevékenység eszközeit az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardnak megfelelően át kell tekinteni az értékvesztés szempontjából. Ha egy értékesítés az átszervezésnek csak egy részét képezi, vélelmezett kötelem keletkezhet az átszervezés egyéb részeire vonatkozóan a kötelező érvényű adásvételi szerződés létrejötte előtt.
80. Az átszervezési céltartalék csak az átszervezéssel kapcsolatosan felmerülő közvetlen ráfordításokat foglalhatja magában, amelyek azok, amelyek egyszerre:
- a) szükségszerűen együtt járnak az átszervezéssel; és
  - b) nem kapcsolódnak a gazdálkodó folytatódó tevékenységeihez.
81. Az átszervezéssel kapcsolatos céltartalék nem tartalmaz olyan költségeket, mint:
- a) a megmaradó alkalmazottak átképzése vagy áthelyezése;
  - b) marketing; vagy
  - c) az új rendszerekbe és disztribúciós hálózatokba történő befektetések.
- Ezek a ráfordítások a jövőbeli üzletvitelhez kapcsolódnak és nem képeznek átszervezéssel kapcsolatos kötelezettségeket a mérleg fordulónapján. Ezeket a ráfordításokat ugyanúgy kell elszámolni, mintha az átszervezéstől függetlenül merültek volna fel.
82. Az átszervezés időpontjáig felmerülő, meghatározható jövőbeli működési veszteségek csak akkor képezik a céltartalék részét, ha a veszteségek egy, a 10. bekezdésben definiált hátrányos szerződéssel kapcsolatosak.
83. Az 51. bekezdésnek megfelelően az eszközök várható elidegenítéséből származó nyereségek akkor sem kerülnek figyelembevételre a céltartalék értékelésénél, ha az eszközök értékesítése az átszervezés részeként várható.

#### KÖZZÉTÉTEL

84. A gazdálkodónak az egyes céltartalékcsoportokkal kapcsolatosan közzé kell tennie:
- a) a nyitó és záró könyv szerinti értéket;
  - b) az időszak során képzett további céltartalékokat, beleértve a már meglévő céltartalékok növelését;
  - c) az időszak során felhasznált (azaz a felmerült és a céltartalékkal szemben elszámolt) összegeket;
  - d) a fel nem használt, az időszak során feloldott összegeket; és
  - e) a diszkontált összegnek az idő múlásából eredő, az időszak alatti növekedését, és a diszkontláb bármilyen változásának hatását.
- Összehasonló információk nem szükségesek.
85. A gazdálkodónak az egyes céltartalék csoportokkal kapcsolatosan közzé kell tennie a következőket:
- a) a kötelem jellegének rövid leírását, és a gazdasági hasznok bármely ebből eredő kiáramlásának várható ütemezését;

- b) ezeknek a kiáramlásoknak az összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokat. Amennyiben szükséges a megfelelő információ ismertetése, a gazdálkodónak a 48. bekezdésben foglaltaknak megfelelően kell közzé tennie a jövőbeli eseményekkel kapcsolatos főbb feltételezéseket; és
- c) a várható bármilyen megtérülés összegét, megjelölve azon bármely követelés összegét, amelyet ezzel a várható megtérüléssel kapcsolatosan mutattak ki.
86. Hacsak nem esetleges a gazdasági hasznokat megtestesítő erőforrások kiáramlásának a valószínűsége, a gazdálkodónak az összes mérlegfordulónapi függő kötelezettségcsoportra vonatkozóan közzé kell tennie a függő kötelezettség jellegének rövid leírását, és amennyiben ez megvalósítható:
- a) annak becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésnek megfelelően értékelve;
- b) egy jelzést a bármely kiáramlás összegével vagy ütemezésével kapcsolatos bizonytalanságokra; és
- c) bármely megtérülésnek a lehetőségét.
87. Annak eldöntésekor, hogy mely céltartalékokat vagy függő kötelezettségeket lehet egy csoportba összevonni, mérlegelni kell, hogy a tételek jellege kellőképpen hasonló-e ahhoz, hogy azok összevontan is eleget tegyenek a 85 a) és b), valamint a 86 a) és b) pontok követelményeinek. Így helyénvaló lehet egyetlen céltartalék csoportként kezelni a különféle termékekkel kapcsolatos jótállásokat, de nem lenne helyénvaló egyetlen csoportként kezelni a szokásos jótállásokkal kapcsolatos összegeket és a jogi eljárások tárgyát képező összegeket.
88. Ha egy céltartalék és egy függő kötelezettség ugyanazon körülmények halmazából ered, akkor a gazdálkodó olyan módon tesz eleget a 84–86. bekezdés által megkövetelt közzétételnek, hogy bemutatja a céltartalék és a függő kötelezettség közötti kapcsolatot.
89. Amennyiben a gazdasági hasznok beáramlása valószínű, a gazdálkodónak közzé kell tennie a mérleg fordulónapján fennálló függő követelések jellegének rövid leírását és ha ez megvalósítható, azok becsült pénzügyi hatását, a 36–52. bekezdésben foglalt alapelvek alapján értékelve.
90. Fontos, hogy a függő követelésekre vonatkozó közzétételek ne tartalmazzanak félrevezető jelzéseket a bevételkezelés valószínűségével kapcsolatosan.
91. Amennyiben nem teszik közzé a 86–89. bekezdés által előírt információk bármelyikét, mert az nem oldható meg, úgy ezt a tényt kell közzétenni.
92. Kivételesen ritka esetekben valószínűsíthető, hogy a 84–89. bekezdés által előírt közzétételek némelyike vagy mindegyike komolyan, hátrányosan befolyásolná a gazdálkodó helyzetét az egyéb felekkel a céltartalék, a függő kötelezettség vagy a függő követelés tárgyában folytatott vitában. Ezekben az esetekben a gazdálkodónak nem szükséges közzétenni az információkat, de közzé kell tennie a vita általános jellegét azzal a ténnyel együtt, hogy nem tették közzé az információkat, valamint ennek magyarázatát.

#### Átmeneti rendelkezések

93. A jelen standard hatálybalépése időpontjában (vagy azt megelőzően) történő bevezetésének hatását azon időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítéseként kell elszámlolni, amelyben a standardot először alkalmazzák. A gazdálkodók számára javasolt, de nem követelmény a legkorábbi bemutatott időszak nyitó felhalmozott eredményének a helyesbítése és az összehasonlító információk újbóli megállapítása. Ha az összehasonlító információk újbóli megállapítására nem kerül sor, úgy ezt a tényt kell közzétenni.
94. A standard az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standardtól eltérő eljárásokat ír elő. Az IAS 8 előírja, hogy az összehasonlító információkat újra meg kell állapítani (javasolt eljárás), vagy további, újra megállapított pro forma összehasonlító információkat kell közzé tenni (megengedett alternatív eljárás), kivéve ha az nem kivitelezhető.

## HATÁLYBALÉPÉS

95. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, úgy közzé kell tennie ezt a tényt.
96. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események <sup>(1)</sup> standard függő tételekre vonatkozó részeit.

## IAS 38 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

## Immateriális javak

Ez a Nemzetközi Számviteli Standard az IASC Bizottság által 1998 júliusában került elfogadásra, és az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

Ez a standard hatályon kívül helyezi:

- a) az IAS 4 Értékcsökkenés elszámolása standardot az immateriális javak amortizációjának vonatkozásában; és
- b) az IAS 9 Kutatási és fejlesztési költségek standardot.

1998 októberében az IASC apparátusa külön közzétett egy dokumentumot „A következtetések alapja az IAS 38 Immateriális javak és az (1998-ban módosított) IAS 22 standardokra vonatkozóan”. Példányok beszerezhetők az IASC Publikációs Osztályán.

1998-ban az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard módosította az IAS 38 2 f) bekezdését, egy, az IAS 25 Befektetések elszámolása standardra történő hivatkozásnak az IAS 39-re való hivatkozásra történő felcserélésével. Az 1. számú lábjegyzet szintén törlésre került.

A következő SIC Értelmezések tartoznak az IAS 38-hoz:

- SIC-6: Meglévő szoftver módosításának költségei
- SIC-32: Immateriális javak – Weboldal költségei

## BEVEZETÉS

1. Az IAS 38 előírásai az olyan immateriális javak számviteli elszámolására és közzétételi kötelezettségeire vonatkoznak, amelyekről más Nemzetközi Számviteli Standard nem rendelkezik. Az IAS 38 nem alkalmazható a pénzügyi eszközökre, az ásványok, az olaj, a földgáz és a hasonló, nem újratermelődő természeti erőforrások feltárásához, feldolgozásához és kitermeléséhez kapcsolódó ásványi jogokra és ráfordításokra, és a biztosítótársaságok által a kötvénytulajdonosokkal kötött biztosításokból származó immateriális javakra. Az IAS 38 alkalmazandó többek között a reklámtevékenységhez, a képzéshez, a beindítási és a kutatási és fejlesztési tevékenységekhez kapcsolódó ráfordításokra.
2. Az immateriális eszköz egy azonosítható, fizikai megjelenés nélküli nem monetáris, termékek vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatosan, vagy bérbeadási céllal, illetve központi ügyintézésre történő felhasználás céljából tartott eszköz. Az eszköz egy olyan erőforrás:
  - a) amely múltbeli események eredményeképpen a gazdálkodó ellenőrzése alatt áll; és
  - b) amelyből a gazdálkodónak várhatóan jövőbeli gazdasági haszna származik.

<sup>(1)</sup> Az IAS 10 A mérlegfordulónap után bekövetkező függő tételek és események standardot az (1999-ben módosított) IAS 10 A mérlegfordulónap utáni események standard 2000. január 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte.



3. Az IAS 38 csak akkor írja elő a gazdálkodó számára az immateriális eszköz (bekerülési értéken történő) kimutatását, amikor:
- valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz; és
  - az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
- Ez az előírás alkalmazandó függetlenül attól, hogy az immateriális javak külső féltől kerülnek beszerzésre vagy saját előállításúak. Az IAS 38 további kimutatási kritériumokat tartalmaz a saját előállítású immateriális javakra vonatkozóan.
4. Az IAS 38 előírja, hogy a saját előállítású goodwill, márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták, és az ezekhez tartalmukban hasonló javak eszközként nem mutathatók ki.
5. Amennyiben egy immateriális eszköz nem felel meg mind az immateriális eszköz definíciójának, mind a kimutatási kritériumainak, az IAS 38 azt írja elő, hogy az ezzel a tétellel kapcsolatos ráfordítást a felmerülésének időpontjában ráfordításként kell elszámolni. Ugyanakkor, amennyiben az adott eszközt egy olyan üzleti kombináció során szerezték be, amely akvizíció, ennek a ráfordításnak (amelyet az akvizíció költsége tartalmaz) az akvizíció időpontjában keletkezett goodwill (negatív goodwill) részét kell képeznie.
6. Az IAS 38 előírja a kutatásra fordított ráfordítások teljes összegének ráfordításként történő elszámolását felmerülésük időpontjában. A pénzügyi kimutatásokban immateriális javakként ki nem mutatható egyéb ráfordítások például a következők:
- egy tevékenység vagy egy vállalkozás beindításához kapcsolódó ráfordítások (beindítási költségek);
  - a képzésre fordított ráfordítások;
  - a reklám tevékenységhez és/vagy promócióhoz kapcsolódó ráfordítások; és
  - a gazdálkodó egy részének vagy egészének más telephelyre való költöztetéséhez vagy átszervezéséhez kapcsolódó ráfordítások.
- Az e tételekhez kapcsolódó ráfordításokat ráfordításként kell elszámolni felmerülésük időpontjában.
7. Az IAS 38 előírja, hogy az immateriális javak beszerzése vagy saját előállítása után felmerülő későbbi ráfordításokat ráfordításként kell elszámolni felmerülésük időpontjában, kivéve ha:
- valószínű, hogy az adott ráfordítás az eszközt annak eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékű jövőbeni gazdasági hasznok létrehozására teszi képessé; és
  - a ráfordítás megbízhatóan mérhető és hozzárendelhető az eszközhöz.
- E feltételek teljesülése esetén a későbbi ráfordítással az immateriális eszköz bekerülési értékét kell megnövelni.
8. Amennyiben egy immateriális eszközhöz kapcsolódó ráfordítás a beszámolót készítő gazdálkodó korábbi éves pénzügyi kimutatásaiban vagy közbenső pénzügyi beszámolóiban ráfordításként volt elszámolva, az IAS 38 tiltja, hogy a gazdálkodó ezt a ráfordítást egy későbbi időpontban valamely immateriális eszköz bekerülési értékének részeként mutassa ki.
9. A bekerülés után az IAS 38 előírja, hogy az immateriális javak értékelését a következő két eljárás valamelyikének alkalmazásával határozzák meg:
- javasolt eljárás: a bekerülési érték csökkentve bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel; vagy
  - megengedett alternatív eljárás: az átértékelt érték csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel. Az átértékelt értéknek az eszköz valódi értékének kell lennie. Ez az eljárás azonban akkor és csak akkor megengedett, ha a valódi érték az adott immateriális eszközre vonatkozó aktív piac alapján határozható meg. Továbbá, ha a gazdálkodó egyszer ezt az eljárást választotta, az IAS 38 előírja, hogy az átértékeléseket kellő gyakorisággal kell elvégezni,

hogy az immateriális eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen attól, ami a mérleg fordulónapján a valós értéke. Az IAS 38 azt is meghatározza, hogyan kell az immateriális javakat átértékelni, és hogy az átértékelési többletet (csökkenést) az eredménykimutatásban kell-e elszámolni, vagy közvetlenül a saját tőkében.

10. Az IAS 38 előírja, hogy az immateriális eszközt szisztematikusan, a legjobb becsléssel megállapított hasznos élettartama alatt kell amortizálni. Van egy megcáfolható feltételezés, hogy az immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a húsz évet, attól az időponttól számítva, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá vált. Az IAS 38 nem engedi meg a gazdálkodónak, hogy végtelen hasznos élettartamot rendeljen egy immateriális eszközhöz. Az amortizációnak akkor kell megkezdődnie, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá válik.
11. Ritka esetekben létezhet meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy egy immateriális eszköz hasznos élettartama a hivatkozott húsz évnél hosszabb, meghatározott időtartam. Ezekben az esetekben az IAS 38 előírja, hogy a gazdálkodó:
  - a) az immateriális eszközt a hasznos élettartamra vonatkozó legjobb becslés alapján meghatározott időtartam alatt amortizálja;
  - b) készítsen becslést az immateriális eszköz megtérülő értékéről legalább évente annak megállapítására, hogy van-e értékvesztés miatti veszteség; és
  - c) tegye közzé annak okait, hogy miért került megcáfolásra az a feltételezés, hogy egy immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a húsz évet, és azon tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának meghatározásában.
12. Az IAS 38 előírja, hogy az alkalmazott amortizációs módszernek összhangban kell lennie az eszközből származó gazdasági hasznok gazdálkodó általi felhasználásának ütemével. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az amortizáció összegét ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha egy másik Nemzetközi Számviteli Standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.
13. Az IAS 38 előírja, hogy az immateriális eszköz maradványértékét nullának kell feltételezni, kivéve ha:
  - a) egy harmadik személy kötelezettséget vállalt az eszköz megvásárlására a hasznos élettartamának végén; vagy
  - b) az eszköznek van aktív piaca, és valószínű, hogy egy ilyen piac az eszköz hasznos élettartama végén is létezni fog.
14. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodónak az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot kell alkalmaznia. Az IAS 38 megköveteli továbbá a gazdálkodótól, hogy készítse el a megtérülő érték becslését a még használatba nem vett eszközökre vonatkozóan legalább évente.
15. Az IAS 38 az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő számviteli időszakokra hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt.
16. Az első alkalmazásra az IAS 38 tartalmaz átmeneti rendelkezéseket, amelyek visszamenőleges hatályú alkalmazást írnak elő:
  - a) bármely immateriális eszközként korábban kimutatott tételt le kell írni, ha az már nem felel meg a kimutatási feltételeknek az IAS 38 alapján; vagy
  - b) amennyiben az immateriális eszköz korábban meghatározott értékelése ellentmondásban van az IAS 38-ban meghatározott alapelvekkel (például, ha az immateriális eszköz nem került amortizálásra, vagy átértékelésre került, de nem egy aktív piac alapján).

Más esetekben, az elszámolási és amortizációs előírások jövőbeni alkalmazása vagy követelmény (például, az IAS 38 tiltja a korábban el nem számolt saját előállítású immateriális eszköz elszámolását), vagy megengedett (például az IAS 38 támogatja az akvizíció formájában történt üzleti kombináció során megszerzett, korábban el nem számolt immateriális eszköz elszámolását).

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	343
Hatókör	343
Fogalmak	344
Immateriális javak	345
Egyedi azonosíthatóság	346
Ellenőrzés	346
Jövőbeni gazdasági hasznok	347
Immateriális eszköz megjelenítése és kezdeti értékelése	347
Egyedi beszerzés	347
Üzleti kombináció során történő akvizíció	348
Állami támogatás formájában történő akvizíció	348
Eszközök cseréje	349
Saját előállítású goodwill	349
Saját előállítású immateriális javak	349
Kutatási szakasz	350
Fejlesztési szakasz	350
A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke	351
A ráfordítás elszámolása	352
Múltbeli ráfordítások nem mutathatók ki eszközként	353
Későbbi ráfordítás	353
A kezdeti megjelenítést követő értékelés	353
Javasolt eljárás	353
Megengedett alternatív eljárás	353
Amortizáció	355
Amortizációs időszak	355
Amortizációs módszer	357
Maradványérték	357
Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata	357

A könyv szerinti érték megtérülése – értékvesztés miatti veszteségek	358
Használatból való kivonás és elidegenítés	359
Közzététel	359
Általános	359
A megengedett alternatív eljárás alapján kimutatott immateriális javak	361
Kutatási és fejlesztési ráfordítások	361
Egyéb információ	361
Átmeneti rendelkezések	361
Hatálybalépés napja	364

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

## CÉL

A jelen standard célja az olyan immateriális javak számviteli elszámolásának az előírása, amelyekkel más Nemzetközi Számviteli Standard nem foglalkozik. Ez a standard előírja, hogy a gazdálkodó akkor és csak akkor mutathat ki egy immateriális eszközt, ha az bizonyos kritériumoknak megfelel. A standard azt is előírja, hogyan kell az immateriális javak könyv szerinti értékét megállapítani, és bizonyos közzétételeket határoz meg az immateriális javakra vonatkozóan.

## HATÓKÖR

1. A jelen standard rendelkezéseit valamennyi gazdálkodónak alkalmaznia kell az immateriális javak elszámolására, kivéve:
  - a) a más Nemzetközi Számviteli Standard hatálya alá tartozó immateriális javakat;
  - b) az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standard által meghatározott pénzügyi eszközöket;
  - c) az ásványi erőforrások, az olaj, a földgáz és más hasonló nem újratermelődő erőforrások feltárására, feldolgozására és kitermelésére vonatkozó ásványi jogokat és ráfordításokat; és
  - d) a biztosítótársaságoknál a kötvénytulajdonosokkal kötött szerződésekből származó immateriális javakat.
2. Amennyiben egy másik Nemzetközi Számviteli Standard foglalkozik egy konkrét immateriális eszközzel, a gazdálkodónak a jelen standard helyett azt a másik standardot kell alkalmaznia. Jelen standard nem alkalmazandó például az alábbiakra:
  - a) a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 Készletek standardot és az IAS 11 Beruházási szerződések standardot);
  - b) a halasztott adókövetelésekre (lásd az IAS 12 Nyereségadó standardot);
  - c) az IAS 17 Lízingek standard hatálya alá tartozó lízingszerződésekre;
  - d) a munkavállalói juttatásokból származó eszközökre (lásd az IAS 19 Munkavállalói juttatások standardot);

- e) az üzleti kombináció során keletkező goodwillra (lásd IAS 22 Üzleti kombinációk standardot); és
- f) az IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: közzététel és bemutatás standard által definiált pénzügyi eszközökre. Egyes pénzügyi eszközök elszámolásának és értékelésének szabályait az IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása, az IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása, az IAS 31 Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója és az IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standardok tartalmazzák.
3. Egyes immateriális javak létezhetnek fizikai formában, mint például CD (számítógépes szoftver), jogi dokumentáció (licenyszerződés 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 kell kezelni. Ugyanez vonatkozik a számítógép operációs rendszerére. Amikor a szoftver nem integrált része az adott hardvernek, a szoftvert immateriális eszközként kell kezelni.
4. A jelen standard alkalmazandó 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.
5. Pénzügyi lízing esetén az ügyletben szereplő eszköz egyaránt lehet tárgyi vagy immateriális. A bekerülést követően, a lízingbevevő a pénzügyi lízing alapján birtokában tartott immateriális eszközt e standard szerint kezeli. A mozifilmekre, videofelvételekre, színdarabokra, forgatókönyvekre, szabadalmakra és szerzői jogokra vonatkozó licenyszerződések alapján fennálló jogok kikerültek az IAS 17 hatálya alól, és a jelen standard hatálya alá tartoznak.
6. Egy adott Nemzetközi Számviteli 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 és a biztosítótársaságok és a kötvénytulajdonosaik közötti szerződések esetében. Ezért ez a standard nem alkalmazandó az e tevékenységeknél felmerülő ráfordításokra. Ugyanakkor azonban ez a standard alkalmazandó a kitermelő iparágak vagy biztosítótársaságok által felhasznált más immateriális javakra (mint pl. számítógépes szoftver) vagy más felmerült ráfordításokra (mint pl. beindítási költségek).

## FOGALMAK

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

Immateriális eszköz a termékek vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatosan, vagy bérbeadási céllal, illetve központi ügyintézésre történő felhasználás céljából tartott, azonosítható, fizikai megjelenés nélküli nem monetáris eszköz.

Az eszköz egy olyan erőforrás:

- a) amely múltbeli események eredményeképpen a gazdálkodó ellenőrzése alatt áll; és
- b) amelyből a gazdálkodónak várhatóan jövőbeli gazdasági haszna származik.

Monetáris eszközök a pénz, és a meghatározott vagy meghatározható pénzügyösszeget járó követelések.

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

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.

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

Értékcsökkenthető összeg egy eszköz bekerülési értéke, vagy egyéb, a bekerülési értéket helyettesítő összeg a pénzügyi kimutatásokban, csökkentve annak maradványértékével.

A hasznos élettartam vagy:

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

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

A maradványérték az a nettó összeg, amelyet egy gazdálkodó egy eszközért – annak hasznos élettartama végén – a várható kivonási költségek levonása után várhatóan kap.

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.

Aktív piac 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.

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

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

#### *Immateriális javak*

8. A gazdálkodók gyakran használnak fel erőforrásokat, vagy merülnek fel kötelezettségeik olyan immateriális erőforrások megszerzése, fejlesztése, fenntartása vagy továbbfejlesztése kapcsán, mint például a tudományos vagy műszaki ismeretek, új folyamatok vagy rendszerek megtervezése és megvalósítása, licencengedélyek, szellemi termékek, piaci ismeretek és kereskedelmi védjegyek (beleértve a márkanéveket és a kiadványcímeket). Ezen általános címszavakra a tipikus példák a következők: számítógépes szoftver, szabadalmak, szerzői jogok, mozgófilmek, vevőlisták, jelzőhitelek beszedési jogosítványai, halászati engedélyek, importkvóták, franchise-szerződések, vevő- vagy szállítói kapcsolatok, vevőhűség, piaci részesedés és marketingjogok.
9. A 8. bekezdésben felsorolt tételek közül nem mindegyik felel meg feltétlenül az immateriális eszköz definíciójának, azaz az egyedi 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 akvizíciónak minősülő üzleti kombináció során kerül megszerzésre, az akvizíció időpontjában kimutatott goodwill részét képezi (lásd 56. bekezdés).

## Egyedi azonosíthatóság

10. Az immateriális eszköz definíciója a goodwilltól való egyértelmű megkülönböztetése érdekében előírja, hogy az immateriális eszköznek egyedileg azonosíthatónak kell lennie. Egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során keletkező goodwill a felvásárló által a várt jövőbeni gazdasági hasznokért megfizetett összeget testesíti meg. A jövőbeni gazdasági hasznok származhatnak a megszerzett egyedileg azonosítható eszközök közötti szinergiából, vagy olyan eszközökből, amelyek egyedileg nem mutathatók ki a pénzügyi kimutatásokban, de amelyekért a felvásárló hajlandó fizetni az akvizíció során.
11. Egy immateriális eszköz akkor különböztethető meg egyértelműen a goodwilltől, ha az eszköz elkülöníthető. Az eszköz akkor elkülöníthető, ha a gazdálkodó az eszköznek tulajdonítható konkrét jövőbeni gazdasági hasznokat bérbe adhatná, eladhatná, elcserélhetné vagy eloszthatná anélkül, hogy az ugyanazon bevételreteremtő tevékenységhez felhasznált egyéb eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznokat is elidegenítené.
12. Az elkülöníthetőség nem feltétlenül feltétele az egyedi azonosíthatóságnak, mivel a gazdálkodó más módon is azonosíthat egy eszközt. Például, ha egy immateriális eszköz az eszközök egy csoportjával együtt került megszerzésre, az ügylet olyan jogok átadását is magában foglalhatja, amelyek lehetővé teszik, hogy a gazdálkodó azonosítsa az immateriális eszközt. Hasonlóképpen, amennyiben egy belső projektnek az a célja, hogy a gazdálkodó számára jogokat hozzon létre, e jogok természeténél fogva elősegítheti, hogy a gazdálkodó azonosíthassa a meglévő, saját előállítású immateriális javakat. Továbbá, még akkor is, ha az eszköz csak más javakkal együtt keletkeztet jövőbeni gazdasági hasznokat, az eszköz egyedileg azonosítható, ha a gazdálkodó az eszközökből befolyó jövőbeni gazdasági hasznokat képes azonosítani.

## Ellenőrzés

13. A gazdálkodó ellenőrzése alatt tart egy eszközt, ha képes az adott erőforrásból származó jövőbeni gazdasági hasznokat megszerezni, továbbá ezen hasznokhoz mások hozzáférést korlátozni. A gazdálkodó valamely eszközökből 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 a gazdálkodó más módon is ellenőrzése alatt tarthatja a jövőbeni gazdasági hasznokat.
14. Piaci és műszaki ismeretek is keletkeztethetnek jövőbeni gazdasági hasznokat. Egy gazdálkodó például akkor tartja ellenőrzése alatt ezeket a hasznokat, ha az adott ismereteket olyan jog védi, mint például szerzői jog, kereskedelmi szerződésből adódó korlátozás (ahol ez megengedett), vagy ha a munkavállalóknak jogi kötelezettsége van a titoktartásra.
15. A gazdálkodónak lehet egy szakképzett munkavállalói csapata, és képes lehet egyedileg azonosítani olyan járulékos munkavállalói képességeket, amelyek a képzésből jövőbeni gazdasági hasznokhoz vezetnek. A gazdálkodónak lehet olyan várakozása továbbá, hogy munkavállalói folyamatosan a gazdálkodó rendelkezésére bocsátják szaktudásukat. Ugyanakkor azonban, a gazdálkodó 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. A gazdálkodónak 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 a gazdálkodó általában nem rendelkezik megfelelő ellenőrzéssel az ügyfélkapcsolatokból és ügyfélhűségből származó jövőbeni gazdasági hasznok felett ahhoz, hogy úgy ítélhesse meg, hogy e tételek (ügyfélkör, piaci részesedések, ügyfélkapcsolatok, ügyfélhűség) kielégítik az immateriális eszköz definícióját.

## Jövőbeni gazdasági hasznok

17. Az immateriális eszközökből keletkező jövőbeni gazdasági hasznok közé tartozhatnak a termék- vagy szolgáltatásértékesítés bevétele, a költségmegtakarítások vagy az eszköz gazdálkodó 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.

## IMMATERIÁLIS ESZKÖZ MEGJELENÍTÉSE ÉS KEZDETI ÉRTÉKELÉSE

18. Egy tétel immateriális eszközként történő kimutatásához a gazdálkodónak bizonyítania kell, hogy a tétel megfelel:
- a) az immateriális eszköz definíciójának (lásd 7–17. bekezdés); és
  - b) az e standardban meghatározott kimutatási kritériumoknak (lásd 19–55. bekezdés).
19. Egy immateriális eszköz akkor, és csak akkor mutatandó ki, ha:
- a) valószínű, hogy az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok be fognak folyni a gazdálkodóhoz; és
  - b) az eszköz bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
20. A gazdálkodónak a 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.
21. A gazdálkodó az eszköznek tulajdonítható jövőbeni gazdasági hasznok befolyása valószínűségének meghatározásakor a bekerülés időpontjában meglévő feltételezések alapján mérlegel, nagyobb súlyt adva külső bizonyítékoknak.
22. Az immateriális eszközt kezdetben bekerülési értéken kell értékelni.

## Egyedi beszerzés

23. Ha egy immateriális eszköz egyedileg kerül beszerzésre, annak bekerülési értékét általában megbízhatóan meg lehet határozni. Ez különösen így van, amikor a vételár készpénz vagy más monetáris eszköz.
24. Az immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza az eszköz vételárát, beleértve az importvámokat és a vissza nem térítendő forgalmi adókat, és az eszköz használatbavételre való előkészítéséhez közvetlenül kapcsolódó bármely ráfordítást. Közvetlenül kapcsolódó ráfordítás lehet például a jogi szaktanácsadás díja. A kereskedelmi árengedmények és visszatérítések összege a bekerülési érték meghatározásánál levonandó.
25. Ha az immateriális eszköz ellenértékének megfizetése a szokásos fizetési határidőn túlra halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték; az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamat ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha az IAS 23 Hitelfelvételi költségek standard által megengedett alternatív eljárásnak megfelelően aktiválják.
26. Ha az immateriális eszköz a beszámolót készítő gazdálkodó tőkeinstrumentumáért cserében került beszerzésre, az eszköz bekerülési értéke a kibocsátott tőkeinstrumentum valós értéke, amely egyenlő az eszköz valós értékével.



*Üzleti kombináció során történő akvizíció*

27. Az IAS 22 Üzleti kombinációk standard alapján, amennyiben egy immateriális eszköz egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre, ezen immateriális eszköz bekerülési értéke az eszköznek az akvizíció időpontjában fennálló valós értékén alapul.
28. Döntést kell hozni annak meghatározásához, hogy egy üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz bekerülési értékét (azaz valós értékét) megfelelő megbízhatósággal meg lehet-e határozni az egyedi elszámolás céljára. Az aktív piacon jegyzett piaci árak nyújtják a valós érték meghatározásának legmegfelelőbb módszerét (lásd még 67. 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 lényeges változás a gazdasági körülményekben.
29. Amennyiben egy eszközre nézve nem létezik aktív piac, a bekerülési értéke azt az összeget tükrözi, amelyet a gazdálkodó a beszerzés időpontjában fizetett volna az eszközért egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében, a rendelkezésre álló legjobb információk alapján. Ezen összeg meghatározásakor a gazdálkodó a hasonló eszközökre vonatkozó közelmúltbeli ügyleteket veszi figyelembe.
30. Egyes, az egyedi immateriális javak adásvételében rendszeresen részt vevő gazdálkodók ezen eszközök valós értékének indirekt módon való meghatározására vonatkozó módszereket fejlesztettek ki. E módszerek akkor alkalmazhatók az akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz bekerülési értékének meghatározásához, ha a módszerek célja az e standardban definiált valós érték megállapítása, és ha az abban az iparágban lévő aktuális ügyleteket és gyakorlatot tükrözik, amelyhez az eszköz tartozik. E módszerek tartalmazzák – ahol ez helyénvaló – az aktuális piaci ügyleteket figyelembe vevő szorzók alkalmazását az adott eszköz nyereségességét meghatározó változókra (mint pl. bevétel, piaci részesedések, működési eredmény stb.), vagy az eszközökből származó becsült jövőbeni nettó pénzáramlások diszkontálását.
31. E standardnak, és az IAS 22-nek az azonosítható eszközök és kötelezettségek kimutatására vonatkozó rendelkezéseinek megfelelően:
- a) a felvásárló akkor is kimutatja a 19. és 20. bekezdésben meghatározott kimutatási kritériumoknak megfelelő immateriális eszközt, ha az adott immateriális eszköz a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban nem volt kimutatva; és
  - b) amennyiben az akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköz bekerülési értéke (azaz valós értéke) nem határozható meg megbízhatóan, akkor ezen eszköz nem kerül egyedi immateriális eszközként kimutatásra, hanem a goodwill részét fogja képezni (lásd 56. bekezdés).
32. Hacsak az akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszköznek nincs aktív piaca, az IAS 22 a bekerüléskor abban az összegben maximálja az immateriális eszköz bekerülési értékét, amely nem keletkeztet, vagy növeli meg az akvizíció időpontjában keletkező negatív goodwillt.

*Állami támogatás formájában történő akvizíció*

33. 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 a gazdálkodó részére, mint például a repülőtér-használati jogok, rádió- vagy televíziócsatornák üzemeltetési jogai, importengedélyek vagy kvóták, vagy egyéb korlátozott hozzáférésű erőforrásokra vonatkozó jogosultságok. Az IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standardnak megfelelően a gazdálkodó dönthet úgy, hogy mind az immateriális eszközt, mind pedig a juttatást valós érteken mutatja ki a bekerüléskor. Amennyiben a gazdálkodó nem választja a valós érteken történő bekerüléskori kimutatást, a gazdálkodó az eszközt nominális érteken 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*

34. Az immateriális eszköz beszerezhető részben vagy egészében egy eltérő immateriális eszközért vagy más eszközért cserébe. Az ilyen eszköz bekerülési értéke a kapott eszköz valós értékeként kerül meghatározásra, amely egyenlő az átengedett eszköz valós értékével, korrigálva azt az átadott pénzeszközök vagy pénzeszköz-egyenértékesek összegével.
35. Az immateriális eszköz beszerezhető egy olyan hasonló eszközért cserében, amely ugyanazon a területen hasonló módon használható, és amelynek hasonló valós értéke van. Az immateriális eszköz eladható továbbá egy hasonló eszközben meglévő sajáttőke-részesedésért cserébe is. Mindkét esetben, mivel a jövedelemtermelő folyamat nem befejezett, az ügyleten nyereség vagy veszteség nem kerül elszámolásra. Ehelyett, az új eszköz bekerülési értéke az átengedett eszköz könyv szerinti értéke. Ugyanakkor a kapott eszköz valós értéke bizonyítékkal szolgálhat arra, hogy az átengedett eszköz értékében értékvesztés miatti veszteség keletkezett. Ilyenkor az átengedett eszközre értékvesztés miatti veszteség kerül elszámolásra, és az értékvesztés utáni könyv szerinti érték kerül hozzárendelésre az új eszközhöz.

*Saját előállítású goodwill*

36. A saját előállítású goodwillt nem lehet eszközként kimutatni.
37. Egyes esetekben jövőbeni gazdasági hasznok létrehozása céljából merül fel ráfordítás, de nem keletkezik olyan immateriális eszköz, amely megfelel az e standardban meghatározott kimutatási kritériumoknak. Az ilyen ráfordítás gyakran a saját előállítású goodwill keletkezéséhez való hozzájárulásként kerül meghatározásra. A saját előállítású goodwill nem kerül eszközként kimutatásra, mivel az nem olyan, a gazdálkodó által ellenőrzött, azonosítható olyan erőforrás, amelynek bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
38. A gazdálkodó piaci értéke és a gazdálkodó egyedileg azonosítható nettó eszközeinek könyv szerinti értéke közötti bármely időpontban tapasztalható eltérések számos olyan tényező miatt keletkezhetnek, amelyek a gazdálkodó értékét befolyásolják. Ugyanakkor az ilyen eltéréseket nem lehet a gazdálkodó által ellenőrzött immateriális javak bekerülési értékének tekinteni.

*Saját előállítású immateriális javak*

39. Néha nehéz annak eldöntése, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a kimutatás feltételeinek. Gyakran nehéz:
- a) beazonosítani, hogy van-e – és hogy mely időponttól van – olyan beazonosítható eszköz, amelyből valószínűleg jövőbeni gazdasági hasznok származnak; és
  - b) az eszköz bekerülési értékét megbízhatóan meghatározni. Egyes esetekben az immateriális eszköz saját előállításának költségét nem lehet elkülöníteni a gazdálkodón belül keletkezett goodwill fenntartásának vagy növelésének, vagy a gazdálkodó mindennapi működésének költségétől.

Ezért, az immateriális javakra vonatkozó kimutatásra és kezdeti értékelésre vonatkozó követelményeken túl, a gazdálkodó a lenti 40–55. bekezdésben meghatározott előírásokat és útmutatást is alkalmazza a saját előállítású immateriális javainak mindegyikére.

40. Annak megítéléséhez, hogy egy saját előállítású immateriális eszköz megfelel-e a kimutatás kritériumainak, a gazdálkodónak 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 e standard céljára.

41. Amennyiben az immateriális eszköz saját előállítására irányuló projekten belül a gazdálkodó nem tudja a kutatási szakaszt megkülönböztetni a fejlesztési szakasztól, a gazdálkodónak a projekthez kapcsolódó ráfordítást úgy kell kezelnie, mintha az kizárólag a kutatási szakaszban keletkezett volna.

## Kutatási szakasz

42. 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.
43. Jelen standard azt az álláspontot képviseli, hogy egy projekt kutatási szakaszában a gazdálkodó nem tudja bizonyítani, hogy keletkezik egy olyan immateriális eszköz, amelyből valószínű jövőbeni gazdasági hasznok származnak. Ezért ez a ráfordítás mindig ráfordításként kerül elszámolásra, annak felmerülése időpontjában.
44. Kutatási tevékenységekre példák:
- új ismeret megszerzésére irányuló tevékenységek;
  - kutatási eredmények vagy más ismeretek keresése, azok kiértékelése és végleges kiválasztása és alkalmazásai;
  - anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások alternatíváinak keresése; és
  - új vagy jobb lehetséges alternatív anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások megalkotása, megtervezése, kiértékelése és végleges kiválasztása.

## Fejlesztési szakasz

45. A fejlesztésből (vagy egy belső projekt fejlesztési szakaszából) származó immateriális eszköz akkor, és csak akkor mutatandó ki, ha a gazdálkodó az alábbiak mindegyikét bizonyítani tudja:
- az immateriális eszköz előállításának műszaki kivitelezhetőségét, hogy az felhasználásra vagy értékesítésre alkalmas lesz;
  - a gazdálkodó szándékát az immateriális eszköz befejezésére, és felhasználására vagy értékesítésére;
  - a gazdálkodó képességét az immateriális eszköz felhasználására vagy értékesítésére;
  - azt, hogy hogyan fog az immateriális eszköz jövőbeni gazdasági hasznokat keletkeztetni. Egyebek mellett, a gazdálkodónak bizonyítania kell az immateriális eszközökből származó termék vagy magának az immateriális eszköz piacának a létezését, vagy amennyiben az belsőleg kerül felhasználásra, az immateriális eszköz hasznosságát;
  - megfelelő műszaki, pénzügyi és egyéb források elérhetőségét a fejlesztés befejezéséhez, és az immateriális eszköz felhasználásához vagy értékesítéséhez; és
  - a gazdálkodó képességét az immateriális eszköz fejlesztése során az eszköznek tulajdonítható ráfordítás megbízható mérésére.
46. Egy projekt fejlesztési szakaszában a gazdálkodó 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.
47. Fejlesztési tevékenységekre példák:
- a gyártást megelőző vagy a használatbavételt megelőző prototípusok vagy modellek tervezése, létrehozása és tesztelése;
  - eszközök, tokmányok, öntőformák és présformák tervezése új technológia alkalmazásával;
  - az üzemszerű gyártásra még nem gazdaságos méretű kísérleti üzem megtervezése, létrehozása és működtetése; és
  - új vagy jobb anyagok, eszközök, termékek, folyamatok, rendszerek vagy szolgáltatások kiválasztott alternatív megoldásainak tervezése, létrehozása és tesztelése.

48. Annak bemutatására, hogy az immateriális eszköz hogyan fog valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat eredményezni, a gazdálkodónak az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapelveinek felhasználásával meg kell becsülnie az eszközökből keletkező jövőbeni gazdasági hasznokat. Amennyiben az eszköz csak más eszközökkel együtt keletkezett gazdasági hasznokat, a gazdálkodónak az IAS 36-ban meghatározott pénztermelő egységek koncepcióját kell alkalmaznia.
49. Az ahhoz szükséges erőforrások rendelkezésre állását, hogy egy immateriális eszköz elkészüljön, felhasználható legyen és a belőle származó hasznok megszerezhetőek legyenek, bizonyítani lehet pl. egy olyan üzleti tervvel, amely bemutatja a szükséges műszaki, pénzügyi és egyéb forrásokat, és a gazdálkodó arra való képességét, hogy ezen forrásokat biztosítsa. Bizonyos esetekben a gazdálkodó a külső finanszírozás rendelkezésre állását a hitelezőnek a terv finanszírozására vonatkozó szándéknyilatkozatával igazolja.
50. A gazdálkodó 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.
51. A saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek nem mutathatók ki immateriális javakként.
52. E standard álláspontja szerint a saját előállítású márkanevek, újságcímek, kiadványcímek, vevőlisták és más tartalmilag hasonló tételek vonatkozásában felmerült ráfordítások nem határolhatók el egyértelműen a vállalkozás egészének fejlesztési költségeitől. Ezért e tételek nem kerülnek immateriális javakként kimutatásra.

#### A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke

53. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke a 22. bekezdés céljára az attól a naptól számított ráfordítás összessége, amikor az immateriális eszköz először felel meg a 19–20. és a 45. bekezdésben meghatározott kimutatási kritériumoknak. Az 59. bekezdés megtiltja a korábbi éves pénzügyi kimutatásokban vagy közbeszű pénzügyi beszámolóikban ráfordításként elszámolt ráfordítás aktiválását.
54. A saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értéke tartalmazza az eszköz létrehozásához, előállításához, és a rendeltetésszerű felhasználásra való előkészítéséhez közvetlenül felmerült, vagy ahhoz ésszerű és következetes alapon hozzárendelhető valamennyi ráfordítást. A bekerülési érték magában foglalja, ha értelmezhető:
  - a) az immateriális eszköz előállítása közben felhasznált vagy elhasznált anyagokra vagy szolgáltatásokra felmerült ráfordítást;
  - b) az eszköz előállításában közvetlenül részt vevő alkalmazottak fizetését, bérét és más munkaviszonyhoz kapcsolódó költséget;
  - c) bármely, az eszköz előállításához közvetlenül hozzárendelhető ráfordítást, mint például egy jog bejegyzési díjait, és az eszköz előállításához felhasznált szabadalmak és felhasználási jogok amortizációját; és
  - d) azokat az igazgatási költségeket, amelyek az eszköz előállításához szükségesek, és amelyek az eszközhöz ésszerű és következetes alapon hozzárendelhetők (például az ingatlan, gépek és berendezések amortizációja, biztosítási díjak, bérleti díj). Az igazgatási költségek felosztása az igazgatási költségek készletekhez történő hozzárendelésére vonatkozó alapelvekhez hasonlóan történik (lásd az IAS 2 Készletek standardot). Az IAS 23 Hitelfelvételi költségek standard határozza meg a kamatok saját előállítású immateriális eszköz bekerülési értékének részeként történő kimutatásának kritériumait.
55. 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 egyértelműen meghatározható hatékonysághiány és az azelőtt felmerülő működési veszteség, hogy az eszköz elérné a tervezett teljesítmény szintjét; és
  - c) az eszközt működtető alkalmazottak képzéséhez kapcsolódó ráfordítások.

## Példa az 53. bekezdés illusztrálására

A gazdálkodó egy új gyártási folyamatot fejleszt. 20X5-ben a felmerült ráfordítás teljes összege 1 000 volt, amelyből 900 20X5. december 1-jét megelőzően, 100 pedig 20X5. december 1. és 20X5. december 31. között merült fel. A gazdálkodó bizonyítani tudja, hogy 20X5. december 1-jén a gyártási folyamat megfelelt az immateriális eszközként való kimutatás 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.

20X5 végén a gyártási folyamat immateriális eszközként kerül kimutatásra, 100 bekerülési értéken (az elszámolhatóság kritériumai teljesítésének időpontjától, azaz 20X5. december 1-től felmerült ráfordítás). A 20X5. december 1. előtt felmerült 900 ráfordítás költségként kerül elszámolásra, mivel a kimutatás 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. 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.

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

## A RÁFORDÍTÁS ELSZÁMOLÁSA

56. Az immateriális eszközre fordított ráfordítást felmerülésének időpontjában ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha:
- az olyan immateriális eszköz bekerülési értékének a részét képezi, amely megfelel a kimutatási kritériumoknak (lásd 18–55. bekezdés); vagy
  - a tétel egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre, és nem lehet immateriális eszközként kimutatni. Ebben az esetben ezt a ráfordítást (amelyet az akvizíció költsége tartalmaz) az akvizíció időpontjában a goodwillhez (negatív goodwillhez) rendelt összegnek kell tartalmaznia (lásd az IAS 22 Üzleti kombinációk standardot).
57. Egyes esetekben ráfordítás merül fel a gazdálkodó számára való jövőbeni gazdasági hasznok biztosítása céljából, de olyan immateriális eszköz vagy más eszköz nem kerül megszerzésre vagy előállításra, amelyet ki lehetne mutatni. Ezekben az esetekben a ráfordítás felmerülésekor ráfordításként kerül elszámolásra. Például, a kutatásra fordított ráfordítást mindig a felmerülés időpontjában kell ráfordításként elszámolni (lásd 42. bekezdés). Olyan egyéb ráfordítások, amelyeket felmerülésük időpontjában ráfordításként kell elszámolni például:
- a beindítási tevékenységekhez kapcsolódó ráfordítások (beindítási költségek), kivéve ha a ráfordítást az ingatlanra, gépekre és berendezésekre aktiválni lehet az IAS 16-nak megfelelően. A beindítási költségek tartalmazhatják az alapítási költségeket, mint például a gazdálkodó megalapítása során felmerülő jogi és adminisztrációs költségeket, egy új telephely vagy vállalkozás megnyitásának ráfordításait (nyitás előtti költségek), vagy egy új tevékenység beindításához vagy egy új termék vagy szolgáltatás bevezetéséhez kapcsolódó ráfordításokat (működés megkezdése előtti költségek);
  - a képzési tevékenységekre fordított ráfordítást;
  - a reklámra és promóciós tevékenységekre fordított ráfordítást; és
  - a gazdálkodó egy részének vagy egészének új helyre költöztetésére vagy átszervezésére fordított ráfordítást.
58. Az 56. 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*

59. Az immateriális eszközzel kapcsolatban felmerült olyan ráfordítás, amelyet eredetileg a beszámolót készítő gazdálkodó korábbi éves pénzügyi kimutatásaiban vagy közbeszű pénzügyi beszámolóiban ráfordításként számoltak el, későbbi időpontban nem mutatható ki az immateriális eszköz bekerülési értékének részeként.

**KÉSŐBBI RÁFORDÍTÁS**

60. Az immateriális eszközhöz kapcsolódó, a beszerzését vagy elkészítését követően felmerülő későbbi ráfordítást felmerülése időpontjában ráfordításként kell elszámolni, kivéve:

- a) ha valószínű, hogy az adott ráfordítás az eszközt annak eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékű jövőbeli gazdasági hasznok létrehozására teszi képessé; és
- b) a ráfordítás megbízhatóan mérhető és hozzárendelhető az eszközhöz.

E feltételek teljesülése esetén a későbbi ráfordítással az immateriális eszköz bekerülési értékét kell megnövelni <sup>(1)</sup>.

61. Egy immateriális eszközön felmerülő későbbi ráfordítást ráfordításként kell elszámolni, ha ez a ráfordítás az eszköz eredetileg becsült teljesítményének fenntartásához szükséges. Az immateriális javak természete olyan, hogy gyakran nem lehetséges meghatározni, hogy a későbbi ráfordítás valószínűleg emeli-e vagy fenntartja a javakból a gazdálkodó számára várható gazdasági hasznokat. Továbbá, gyakran nehéz ezt a ráfordítást egy egyedi immateriális eszközhöz, nem pedig a vállalkozáshoz, mint egészhez hozzárendelni. Ezért egy megvásárolt immateriális eszköz eredeti kimutatása vagy egy saját előállítású immateriális eszköz befejezése után felmerülő ráfordítás csak ritkán eredményez az immateriális eszköz bekerülési értékében növekedést.
62. Az 51. bekezdéssel összhangban, a márkanevvel, újságcímekkel, kiadványcímekkel, vevőlistákkal és más tartalmilag hasonló tételekkel kapcsolatban felmerült későbbi ráfordítást (függetlenül attól, hogy azokat megvásárolták, vagy saját maguk állították elő) mindig ráfordításként kell elszámolni, a saját előállítású goodwill kimutatásának elkerülésére.

**A KEZDETI MEGJELENÍTÉST KÖVETŐ ÉRTÉKELÉS***Javasolt eljárás*

63. A bekerülést követően az immateriális eszközt a bármely halmozott értékcsökkenéssel és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értéken kell nyilvántartani.

*Megengedett alternatív eljárás*

64. A bekerülést követően az immateriális eszközt átértékelt értéken kell nyilvántartani, amely egyenlő az átértékelés időpontjában érvényes valós értékkel 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 átértékeléseket kellő gyakorisággal kell elvégezni, hogy az immateriális eszköz könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen attól, ami a mérleg fordulónapján a valós értéke.
65. A megengedett alternatív eljárás nem engedi meg:
- a) az olyan immateriális javak átértékelését, amelyeket korábban eszközként nem mutattak ki; vagy
  - b) az immateriális javaknak a bekerülési értéküktől eltérő értéken történő kezdeti kimutatását.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-6 Meglévő szoftver módosításának költségei értelmezést.

66. A megengedett alternatív eljárás az eszköz bekerülési értékének kimutatása után alkalmazandó. Ugyanakkor, ha az immateriális eszköz bekerülési értékének csak egy része kerül eszközként elszámolásra, mivel az eszköz csak a folyamat egy bizonyos szakaszában felelt meg a kimutatási kritériumoknak (lásd 53. bekezdés), a megengedett alternatív eljárást az eszköz egészére alkalmazni lehet. A megengedett alternatív eljárás alkalmazható továbbá olyan immateriális eszközre is, amely állami támogatás formájában került megszerzésre, és nominális értéken került kimutatásra (lásd 33. bekezdés).
67. A 7. bekezdésben leírt tulajdonságokkal rendelkező aktív piac megléte nem gyakori az immateriális javak esetében, bár előfordulhat. Például egyes jogrendszerekben létezik aktív piaca a szabadon átruházható taxienedélyeknek, halászati engedélyeknek vagy gyártási kvótáknak. Ugyanakkor azonban nincs aktív piaca a márkaneveknek, az újságcímeknek, a zenével és a filmmel kapcsolatos kiadói jogoknak, a szabadalmaknak és logóknak, mivel minden egyes ilyen eszköz egyedi. Továbbá, bár az immateriális javakat adják-veszik, a szerződések egyedi vevők és eladók között kötöttek, és az ilyen tranzakciók viszonylag ritkák. Ezen okok miatt, egy bizonyos eszközért megfizetett vételár nem feltétlenül nyújt elegendő bizonyítékot egy másik eszköz valós értékét illetően. Végül, az árak gyakran nem nyilvánosak.
68. Az átértékelések gyakorisága az átértékelendő immateriális eszköz valós értékének volatilitásától függ. Ha az átértékelt eszköz valós értéke jelentősen eltér az eszköz könyv szerinti értékétől, további átértékelésre van szükség. Egyes immateriális javak valós értéke jelentős és volatilis mozgásoknak lehet kitéve, amely szükségessé teszi az évenkénti átértékelést. Nem szükséges ilyen gyakori átértékelés az olyan immateriális javakra vonatkozóan, amelyek valós értékében csak jelentéktelen mozgás tapasztalható.
69. Ha egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az átértékelés napján 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.
70. Amennyiben egy immateriális eszköz átértékelésre kerül, az azonos csoportba tartozó valamennyi tételt át kell értékelni, kivéve ha ezen eszközökre nézve nem létezik aktív piac.
71. Egy immateriális eszközcsoport a gazdálkodó tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Az azonos immateriális eszközcsoportba tartozó egyes tételeket egyidejűleg kell átértékelni az eszközök szelektív átértékelésének és annak elkerülésére, hogy a pénzügyi kimutatásokban különböző időpontok szerinti bekerülési és átértékelt értékek szerepeljenek.
72. Ha egy átértékelt immateriális eszközcsoportba tartozó immateriális eszköz nem értékelhető át, mivel erre az eszközre nézve nem létezik aktív piac, az eszközt a bármely halmozott amortizációval és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel csökkentett bekerülési értékén kell nyilvántartani.
73. Ha egy átértékelt immateriális eszköz valós értékét már nem lehet az aktív piac alapján meghatározni, az eszköz könyv szerinti értéke a legutolsó átértékelés időpontjában megállapított átértékelt értéke kell legyen, csökkentve bármely későbbi halmozott amortizációval és bármely későbbi halmozott értékvesztés miatti veszteséggel.
74. Az a tény, hogy egy átértékelt eszköznek már nincs aktív piaca, jelezheti, hogy az eszköz értékvesztett lehet, és hogy azt tesztelni kell az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján.
75. Ha az eszköz valós értékét egy későbbi értékelési időpontban meg lehet állapítani az aktív piac alapján, a megengedett alternatív eljárás ezen időponttól kerül alkalmazásra.

76. Ha egy immateriális eszköz könyv szerinti értéke az átértékelés következtében növelésre kerül, a növekedést közvetlenül a saját tőkében, az átértékelési többlet tételében kell jóváírni. Mindazonáltal az átértékelési növekményt bevételként kell elszámolni olyan mértékben, amennyiben az olyan átértékelési csökkenést ellentételez, amelyet ugyanazon eszközre vonatkozóan korábban ráfordításként számoltak el.
77. Ha egy eszköz könyv szerinti értéke az átértékelés következtében csökkentésre kerül, a csökkenést ráfordításként kell elszámolni. Mindazonáltal, az átértékelési csökkenést közvetlenül a kapcsolódó átértékelési többlettel szemben kell elszámolni olyan mértékben, amennyiben a csökkenés mértéke nem haladja meg az ugyanazon eszközre vonatkozóan nyilvántartott átértékelési többletet.
78. A saját tőkében elszámolt halmozott átértékelési többlet közvetlenül átvezethető a felhalmozott eredménybe a többlet realizálásakor. A többlet teljes összege az eszköz élettartamának leteltével vagy annak elidegenítésekor elszámolható. A többlet egy része azonban realizálható aközben is, hogy a gazdálkodó az eszközt használja; ilyen esetben a többlet realizált része az eszköz átértékelt könyv szerinti értékén alapuló 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.

## AMORTIZÁCIÓ

### *Amortizációs időszak*

79. Az immateriális eszköz értékcsökkenthető összegét szisztematikusan kell az eszköz hasznos élettartamára vonatkozó legjobb becslés alapján felosztani. Van egy megcáfолható feltételezés, hogy az immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg a húsz évet, attól az időponttól számítva, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá vált. Az amortizációnak akkor kell megkezdődnie, amikor az eszköz a használatbavételre alkalmassá válik.
80. Mivel az immateriális eszközben megtestesülő jövőbeni gazdasági hasznok egy meghatározott idő alatt felhasználásra kerülnek, az eszköz könyv szerinti értékét a felhasználás miatt csökkenteni kell. Ezt úgy lehet elérni, ha az eszköz bekerülési értékét, vagy átértékelt összegét, az esetleges maradványértéket levonva, ráfordításként számolják el az eszköz hasznos élettartama alatt. Az amortizáció elszámolása független attól, hogy volt-e növekedés például az eszköz valós vagy megtérülő értékében. Egy immateriális eszköz hasznos élettartamának megállapításakor számos tényezőt figyelembe kell venni, ezen belül:
- az eszköznek a gazdálkodó által történő tervezett felhasználását, és azt, hogy az eszközt egy másik menedzsment hatékonyabban tudná-e kezelni;
  - az eszközre vonatkozó jellemző termékéletciklust, és a hasonló típusú, hasonló módon használt eszközök hasznos élettartamára vonatkozóan rendelkezésre álló nyilvános információt;
  - a műszaki, technológiai vagy más típusú avulást;
  - annak az iparágak a stabilitását, amelyben az eszköz működik, és az eszközökből származó termékekre vagy szolgáltatásra vonatkozó piaci kereslet változásait;
  - a meglévő vagy potenciális versenytársak várható lépéseit;
  - az eszközökből származó jövőbeni gazdasági hasznok megszerzéséhez szükséges fenntartási ráfordítások szintjét, és a gazdálkodó képességét és szándékait e szint elérésére;
  - az eszköz feletti ellenőrzés időtartamát, és az eszköz felhasználására vonatkozó jogi vagy hasonló korlátozásokat, mint például a kapcsolódó lízingszerződések lejáratát idejét; és
  - azt, hogy az eszköz hasznos élettartama függ-e a gazdálkodó egyéb eszközeinek hasznos élettartamától.



81. A gyors technológiai változások következtében a számítógépes szoftver és számos más immateriális eszköz érzékeny a technológiai avulással szemben. Ezért valószínű, hogy hasznos élettartamuk rövid lesz.
82. Az immateriális eszköz hasznos élettartamára vonatkozó becslések általában a hasznos élettartam hosszabbodásával arányosan egyre kevésbé megbízhatóak. Jelen standard adaptálja azt a feltételezést, hogy egy immateriális eszköz hasznos élettartama valószínűleg nem haladja meg a húsz évet.
83. Ritka esetekben létezhet meggyőző bizonyíték arra vonatkozóan, hogy egy immateriális eszköz hasznos élettartama húsz évnél hosszabb meghatározott időtartam lesz. Ezen esetekben megdől a feltételezés, hogy a hasznos élettartam általában nem haladja meg a húsz évet, és a gazdálkodó:
- az immateriális eszközt a hasznos élettartamra vonatkozó legjobb becslés alapján meghatározott időtartam alatt amortizálja;
  - becslést készít az immateriális eszköz megtérülő értékéről legalább évente annak megállapítására, hogy van-e értékvesztés miatti veszteség (lásd 99. bekezdés); és
  - közvetteszi annak okait, hogy miért került megcáfolásra a feltételezés és azon tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának meghatározásában (lásd 111 a) bekezdés).

#### Példák

- A. Egy gazdálkodó kizárólagos jogot szerzett elektromos áram vízi erőmű által történő előállítására hatvan éven keresztül. A vízi erőmű általi áram-előállítás költségei az alternatív forrásból megszerezhető energia-előállítás költségeinél sokkal alacsonyabbak. A várakozások szerint az erőmű körüli földrajzi terület energiaszükségletének jelentős részét az erőműtől fogja beszerezni legalább hatvan éven keresztül.
- A gazdálkodó az energia-előállításra vonatkozó jogát hatvan év alatt amortizálja, kivéve ha létezik arra vonatkozó bizonyíték, hogy a hasznos élettartam ennél rövidebb.
- B. Egy gazdálkodó kizárólagos jogot vásárolt fizetős autópálya harminc éven keresztül működtetésére. Az autópálya által kiszolgált területen nincs alternatív útvonal építésére vonatkozó terv. A várakozások szerint az autópálya legalább harminc éven keresztül használatban lesz.
- A gazdálkodó autópálya működtetési jogát harminc éven át amortizálja, kivéve ha létezik arra vonatkozó bizonyíték, hogy a hasznos élettartam ennél rövidebb.
84. Egy immateriális eszköz hasznos élettartama lehet nagyon hosszú, de mindig véges időtartam. A bizonytalanság igazolja az immateriális eszköz hasznos élettartamának óvatossági alapon történő becslését, de nem igazolja, hogy irreálisan rövid élettartamot becsüljenek meg.
85. Amennyiben egy immateriális eszközből származó jövőbeni gazdasági hasznok feletti ellenőrzés véges időtartamra szóló jogokon keresztül valósul meg, az immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg azt az időtartamot, amelyre a jogokat biztosították, kivéve ha:
- a jogok megújíthatóak; és
  - a megújítás lényegileg biztos.
86. Az immateriális eszköz hasznos élettartamát gazdasági és jogi tényezők egyaránt befolyásolhatják: a gazdasági tényezők határozzák meg azon időtartam hosszát, amely alatt a jövőbeni gazdasági hasznok megszerzésre kerülnek; a jogi tényezők korlátozhatják azt az időtartamot, amelyen keresztül a gazdálkodó az ezen hasznokhoz való hozzáférés felett ellenőrzést gyakorol. A hasznos élettartam az e tényezők által meghatározott időtartamok közül a rövidebb.
87. Többek között az alábbi tényezők jelzik, ha a jogok megújítása lényegileg biztos:
- az immateriális eszköz valós értéke nem csökken az előre meghatározott lejárat nap közeledtével, vagy nem csökken az adott jog megújításának költségénél nagyobb mértékben;

- b) bizonyíték van arra (esetleg múltbeli tapasztalat alapján), hogy a jog megújításra fog kerülni; és
- c) bizonyíték van arra, hogy a jogok megújításához szükséges feltételek (ha vannak ilyenek) teljesülni fognak.

#### *Amortizációs módszer*

- 88. Az alkalmazott amortizációs módszernek tükröznie kell azt az ütemezést, ahogyan a gazdálkodónak az eszközökből gazdasági előnyei származnak. Amennyiben ez az ütem megbízhatóan nem határozható meg, a lineáris módszert kell alkalmazni. Az egyes időszakokra meghatározott amortizáció összegét ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha egy másik Nemzetközi Számviteli Standard megengedi vagy előírja annak aktiválását más eszköz könyv szerinti értékében.
- 89. Számos különböző amortizációs módszer alkalmazható egy eszköz értékcsökkenthető összegének az eszköz hasznos élettartama alatti szisztematikus alapon történő felosztására. E módszerek között van a lineáris módszer, a fokozatosan csökkenő egyenleg módszere és a termelési egységek módszere. Az eszközre alkalmazandó módszert a gazdasági hasznok időbeni várható rendje alapján választják meg, és időszakra következtesen alkalmazzák, kivéve ha az adott eszközökből származó gazdasági hasznok felhasználásának ütemében változás következik be. Csak ritkán – vagy sohasem – lesz meggyőző bizonyíték az immateriális javak esetében egy olyan amortizációs módszer alátámasztására, amely alacsonyabb összegű halmozott amortizációt eredményezne, mint a lineáris módszer.
- 90. Az amortizációt általában ráfordításként kell elszámolni. Egyes esetekben ugyanakkor egy eszközökből származó gazdasági hasznokat a gazdálkodó más eszközök előállításához használja fel, ahelyett, hogy ráfordítás keletkezne. Ilyen esetekben az amortizációs leírás a másik eszköz bekerülési értékének a részét alkotja, és azt ezen eszköz könyv szerinti értéke tartalmazza. Például, az olyan immateriális javak amortizációját, amelyek egy gyártási folyamat során felhasználásra kerülnek, a készletek könyv szerinti értéke tartalmazza (lásd az IAS 2 Készletek standardot).

#### *Maradványérték*

- 91. Egy 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.
- 92. Az eszköz értékcsökkenthető értéke a maradványérték levonása után kerül meghatározásra. A nullától eltérő maradványérték azt jelzi, hogy a gazdálkodó várhatóan el fogja idegeníteni az immateriális eszközt annak gazdasági élettartamának vége előtt.
- 93. Ha a gazdálkodó a javasolt eljárást választja, a maradványértéket az eszköz megszerzésének időpontjában egy olyan hasonló eszközre irányadó árak alapján kell meghatározni, amely elérte a becsült hasznos élettartama végét, és amely ahhoz hasonló körülmények között működött, mint amelyek között az adott eszköz felhasználásra kerül. A maradványértéket utólag nem kell megnövelni az árakban vagy értékben bekövetkezett változások mértékével. Ha a megengedett alternatív eljárást választották, akkor az eszköz valamennyi ártértelezése időpontjában a maradványértékre vonatkozóan új becslést kell készíteni, az adott időpontban érvényes árak felhasználásával.

#### *Az amortizációs időszak és az amortizációs módszer felülvizsgálata*

- 94. Az amortizációs időszakot és az amortizációs módszert legalább évente egyszer, az üzleti év végén felül kell vizsgálni. Ha az eszköz várható hasznos élettartama jelentősen eltér a korábbi becslésektől, az amortizációs időszakot ennek megfelelően módosítani kell. Amennyiben jelentős módosulás történt az eszközökből származó gazdasági hasznok várható ütemében, az amortizációs módszert a változást tükrözően meg kell változtatni. Az ilyen módosításokat az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján a számviteli becslésekben bekövetkező változásként kell elszámolni, a tárgyidőszaki és jövőbeni időszakokra vonatkozó amortizációs költség helyesbítésével.

95. Az immateriális eszköz élettartama alatt nyilvánvalóvá válhat, hogy a hasznos élettartamára vonatkozó becslés nem megfelelő. Például, a hasznos élettartamot meghosszabbíthatja olyan későbbi ráfordítás, amely az eszköz állapotát az eredetileg becsült teljesítményen felüli mértékre emeli. Az értékvesztés miatti veszteség elszámolása is jelezheti, hogy az amortizációs időszakot módosítani kell.
96. Idővel, egy immateriális eszközből a gazdálkodó 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 egy licenccben megállapított jogok felhasználása elhalasztásra kerül, az üzleti terv egyéb összetevőivel kapcsolatos lépések függvényében. Ebben az esetben, az eszközökből származó gazdasági hasznokból a gazdálkodó esetleg csak későbbi időszakokban részesül.

#### A KÖNYV SZERINTI ÉRTÉK MEGTÉRÜLÉSE – ÉRTÉKVESZTÉS MIATTI VESZTESÉGEK

97. Annak meghatározásához, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, a gazdálkodó az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot alkalmazza. Ez a standard előírja, hogyan kell a gazdálkodónak eszközei könyv szerinti értékét felülvizsgálni, hogyan kell a megtérülő értéket meghatározni, és mikor kell értékvesztés miatti veszteséget elszámolni vagy visszaírni.
98. Az IAS 22 Üzleti kombinációk standard alapján, ha értékvesztés miatti veszteség keletkezik egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során megszerzett immateriális eszközre az akvizíció követően kezdődő első éves beszámolási időszak vége előtt, az értékvesztés miatti veszteséget az akvizíció időpontjában kimutatott, az immateriális eszközökhöz és a goodwillhez (negatív goodwillhez) rendelt értékek korrekciójaként kell elszámolni. Ugyanakkor, ha az értékvesztés miatti veszteség olyan konkrét eseményekhez vagy körülményekben bekövetkező változásokhoz kapcsolódik, amelyek az akvizíció időpontja után következtek be, az értékvesztés miatti veszteséget az IAS 36 alapján kell elszámolni, nem pedig az akvizíció időpontjában kimutatott, a goodwillhez (negatív goodwillhez) rendelt összeg korrekciójaként.
99. Az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardban foglalt előírások követésén túl a gazdálkodónak a következő immateriális javakra vonatkozóan legalább minden egyes üzleti év végén meg kell becsülnie a megtérülő értéket, még akkor is, ha nincs arra vonatkozó jelzés, hogy az eszköz értékvesztett:
- a) a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz; és
  - b) a használatbavételre való alkalmasság időpontjától számított húsz évet meghaladó időtartam alatt amortizált immateriális eszköz.
- A megtérülő értéket az IAS 36 alapján kell meghatározni, és az értékvesztés miatti veszteséget ennek megfelelően kell elszámolni.
100. Az immateriális eszköz arra való képessége, hogy elegendő jövőbeni gazdasági előnyt hozzon létre saját bekerülési értékének megtérülésére, általában nagymértékű bizonytalanság tárgya az eszköz használatbavételre alkalmassá válása időpontjáig. Ezért a jelen standard előírja, hogy a használatbavételre még nem alkalmas immateriális eszköz könyv szerinti értékét legalább évente egyszer tesztelni kell az értékvesztés szempontjából.
101. Néha nehéz annak megítélése, hogy egy immateriális eszköz értékvesztett-e, mert többek között az avulásra nincs szükségképpen nyilvánvaló bizonyíték. Ez a nehézség különösen akkor merül fel, ha az eszköz hasznos élettartama hosszú. Következésképpen, jelen standard minimumként előírja a használatbavételre alkalmassá válás időpontjától számított húsz évet meghaladó hasznos élettartamú immateriális eszközre vonatkozó megtérülő érték évenkénti kiszámítását.
102. Az immateriális eszközre vonatkozó éves értékvesztési tesztre vonatkozó követelmény akkor alkalmazandó, amikor az eszköz adott időpontban becsült teljes hasznos időtartama meghaladja a használatbavételre alkalmassá válástól számított húsz évet. Ezért, ha egy immateriális eszköz hasznos élettartamát a bekerüléskor húsz évnél rövidebbre becsülték, de a hasznos élettartamot későbbi ráfordítások olyam módon hosszabbították meg, hogy az a használatbavételre alkalmassá válás időpontjától számított húsz évet meghaladja, a gazdálkodó a 99 b) bekezdésben előírt értékvesztési tesztelést elvégzi, és a 111 a) bekezdésben előírt közzétételi kötelezettségnek eleget tesz.

## HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁS ÉS ELIDEGENÍTÉS

103. Az immateriális eszközt ki kell vezetni (a mérlegből el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy ha annak használatából és azt követő elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok már nem várhatók.
104. Az immateriális eszköz használatból való kivonásából vagy elidegenítéséből keletkező nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből származó nettó bevétel és az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni, és az eredménykimutatásban bevételként vagy ráfordításként elszámolni.
105. Ha az immateriális eszköz a 35. bekezdésben leírt körülmények között egy hasonló eszközre kerül kicserélésre, a megszerzett eszköz bekerülési értéke egyenlő az átadott eszköz könyv szerinti értékével és nyereség vagy veszteség nem keletkezik.
106. Az aktív használatból kivont és elidegenítésre szánt immateriális eszközt a használatból történő kivonás napján érvényes könyv szerinti értéken kell szerepeltetni. Legalább minden pénzügyi év végén a gazdálkodó teszteli az eszközt az értékvesztés szempontjából az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján, és az értékvesztés miatti veszteséget ennek megfelelően elszámolja.

## KÖZZÉTÉTEL

*Általános*

107. A pénzügyi kimutatásoknak a következőket kell tartalmaznia az immateriális javak valamennyi csoportjára vonatkozóan, megkülönböztetve egymástól a saját előállítású és az egyéb immateriális javakat:
- hasznos élettartamok vagy az alkalmazott amortizációs kulcsok;
  - az alkalmazott amortizációs módszerek;
  - a bruttó könyv szerinti érték és a halmozott amortizáció (a halmozott értékvesztés miatti veszteség értékével összevonva) az időszak elején és végén;
  - az eredménykimutatás azon sora(i), amely(ek)ben az immateriális javak amortizációja szerepeltetve van;
  - az időszak eleji és végi könyv szerinti érték levezetése, bemutatva:
    - a növekedéseket, külön feltüntetve a saját fejlesztésből és az üzleti kombinációkból származókat;
    - a használatból történt kivonásokat és elidegenítéseket;
    - az időszakban a 64., 76. és 77. bekezdés alapján történt átértékelések miatt bekövetkező növekedéseket és csökkenéseket, és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján közvetlenül a saját tőkében elszámolt vagy visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);
    - az időszakban az IAS 36 alapján az eredménykimutatásban elszámolt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);
    - az időszakban az IAS 36 alapján az eredménykimutatásban visszaírt értékvesztés miatti veszteségeket (ha vannak);
    - az időszakban elszámolt amortizációt;
    - a külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átváltásából keletkező nettó árfolyam-különbözetet; és
    - a könyv szerinti értékben az adott időszakban bekövetkezett egyéb változásokat.
- Összehasonlító információk nem szükségesek.

108. Egy immateriális eszközcsoporthoz a gazdálkodó tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű immateriális javak csoportja. Példák a különböző csoportokra:
- márkanév;
  - újságcímek és kiadványcímek;
  - számítógépes szoftver;
  - licenc- és franchise-szerződések;
  - szerzői jogok, szabadalmak és egyéb ipari jogok oltalma, szolgáltatási és működtetési jogok;
  - receptek, formulák, modellek, tervek és mintapéldányok; és
  - 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.
109. A 107 e) iii.–v. pontokban foglalt információkon túl a gazdálkodó az IAS 36-nak megfelelően közlésezi az értékvesztett immateriális javakra vonatkozó információkat.
110. A gazdálkodónak az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján közzé kell tennie a számviteli becslésben bekövetkezett olyan változás jellegét és hatását, amely a tárgyidőszakban vagy várhatóan a későbbi időszakokban lényeges kihatással van. Ilyen közzétételi kötelezettség keletkezhet az alábbiak változása miatt:
- amortizációs időszak;
  - amortizációs módszer; vagy
  - maradványértékek.
111. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni továbbá:
- amennyiben egy immateriális eszköz húsz éven túli időszak alatt kerül amortizálásra, annak okait, hogy miért került megcáfolásra az a feltételezés, hogy egy immateriális eszköz hasznos élettartama nem haladhatja meg az eszköz használatbavételre való alkalmassá válásától számított húsz évet. Az indokok megadásakor a gazdálkodónak le kell írnia tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) az immateriális eszköz hasznos élettartamának meghatározásában;
  - valamennyi olyan immateriális eszköz könyv szerinti értékének és a hátralévő amortizációs időszaknak az ismertetését, amely a gazdálkodó egészének pénzügyi kimutatásai szempontjából jelentős;
  - az állami juttatás formájában megszerzett és a beszerzéskor valós értéken kimutatott immateriális javakra (lásd 33. bekezdés) vonatkozóan:
    - az eszközök beszerzési elszámolt valós értékét;
    - azok könyv szerinti értékét; és
    - hogy a nyilvántartásuk a későbbi értékelésre vonatkozó javasolt eljárás vagy megengedett alternatív eljárás alapján történik-e;
  - azoknak az immateriális javaknak a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, és a kötelezettségek biztosítékeként elzállogított immateriális javak könyv szerinti értékét; és
  - az immateriális javak megszerzésére vonatkozó kötelezettségvállalások összegét.
112. Amikor a gazdálkodó bemutatja a tényező(ke)t, amely(ek) jelentős szerepet játszott(ak) egy húsz évnél hosszabb időszak alatt amortizált immateriális eszköz hasznos élettartamának meghatározásában, a gazdálkodónak a 80. bekezdésben felsorolt tényezőket kell figyelembe vennie.

*A megengedett alternatív eljárás alapján kimutatott immateriális javak*

113. Ha az immateriális javak ártértékelt értéken vannak nyilvántartva, közzé kell tenni a következőket:
- a) az immateriális eszközcsopontonként:
    - i. az ártértékelés időpontját;
    - ii. az ártértékelt immateriális javak könyv szerinti értékét; és
    - iii. azt a könyv szerinti értéket, amely a pénzügyi kimutatásokban szerepelt volna, ha az ártértékelt immateriális javak a 63. bekezdésben meghatározott javasolt eljárás alapján kerültek volna nyilvántartásra; és
  - b) az ártértékelési többletnek azt az összegét, amely az időszak elején és végén az immateriális javakra vonatkozik, és az időszak alatt bekövetkezett változásokat, és az egyenlegnek a részvénytulajdonosok közötti felosztására vonatkozó bármely korlátozást.
114. Közzétételi célokból szükségessé válhat az ártértékelt eszközök egyes csoportjait nagyobb csoportokba összevonni. Ugyanakkor, a csoportok nem kerülhetnek összevonásra, ha ez olyan immateriális eszközcsoporthoz vezetne, amelyben mind a későbbi értékelésre vonatkozó javasolt, mind pedig megengedett alternatív eljárás alapján értékelt összegek szerepelnek.

*Kutatási és fejlesztési ráfordítások*

115. A pénzügyi kimutatásokban közzé kell tenni az adott időszakban ráfordításként elszámolt kutatási és fejlesztési ráfordítások összesített értékét.
116. A kutatási és fejlesztési ráfordítások tartalmazzák a kutatási vagy fejlesztési tevékenységhez közvetlenül kapcsolódó, vagy az ilyen tevékenységekhez ésszerű és következetes alapon hozzárendelhető valamennyi ráfordítást (lásd 54–55. bekezdésben előírtakat azon ráfordítások típusára vonatkozóan, amelyek a 115. bekezdés szerinti közzétételi kötelezettség hatálya alá esnek).

*Egyéb információ*

117. A gazdálkodó számára javasolt, de nem kötelező, hogy a következő információkat közzétegye:
- a) a teljesen amortizált, de még használatban lévő immateriális eszköz bemutatása; és
  - b) a gazdálkodó ellenőrzése alatt álló, de eszközként ki nem mutatott jelentős immateriális javak, amelyek vagy nem feleltek meg a jelen Standardban meghatározott kimutatási kritériumoknak, vagy a jelen standard hatálybalépését megelőzően kerültek megszerzésre vagy előállításra.

**ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK**

118. A jelen standard hatálybalépésekor (vagy adaptálásakor, ha ez a korábbi), a következő táblázatban közölték szerint alkalmazandó. A táblázatban részletezett eseteken kívüli bármely más esetben a jelen standardot visszamenőleges hatállyal kell alkalmazni, kivéve ha ez a gyakorlatban nem megvalósítható.
119. Az alábbi táblázatok visszamenőleges alkalmazást írnak elő, amikor ez szükséges egy olyan tétel kivezetéséhez, amely már nem felel meg a jelen standard szerinti kimutatási feltételeknek, vagy ha egy immateriális eszköz korábban meghatározott értékelése ellentmondásban van a jelen standard alapelveivel (például, ha az immateriális eszköz nem került amortizálásra, vagy ártértékelésre került, de nem egy aktív piac alapján). Más esetekben, az elszámolási és amortizációs előírások jövőbeni alkalmazása a követelmény, vagy egyes esetekben megengedett.

120. A standard hatálybalépésekor (vagy azt megelőzően) történő adaptálásának a hatását az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard alapján kell elszámolni, azaz, vagy a legkorábbi bemutatott időszak halmozott eredményének nyitó egyenlegében (IAS 8 javasolt eljárás) vagy a tárgyidőszak nettó nyereségében vagy veszteségében (IAS 8 megengedett alternatív eljárás) elszámolt korrekcióként).
121. A jelen standard alapján kibocsátott első éves pénzügyi kimutatásokban a gazdálkodónak közzé kell tennie, hogy a gazdálkodó mely átmeneti rendelkezéseket alkalmazta, amennyiben a jelen standard átmeneti rendelkezései választást engednek meg.

Átmeneti rendelkezések – elszámolás

Körülmények	Előírások
1. Egy immateriális eszköz külön eszközként került kimutatásra – függetlenül attól, hogy immateriális eszköznek volt-e nevezve – és jelen standard hatálybalépésekor (vagy a standard adoptálásakor, ha ez korábbi), a tétel nem felel meg az immateriális javak definíciójának vagy a kimutatási kritériumoknak.	
a) A tétel egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre.	<p>i. a tételt át kell vezetni az ugyanezen akvizícióból származó goodwillhez (negatív goodwillhez); és</p> <p>ii. az akvizíció napján kimutatott goodwillt (negatív goodwillt) visszamenőleges hatállyal módosítani kell, mintha a tétel mindig is a akvizíció időpontjában kimutatott goodwill (negatív goodwill) része lett volna. Például, ha a goodwill eszközként lett kimutatva és amortizálták, akkor meg kell becsülni a halmozott amortizáció azon összegét, amely akkor lett volna elszámolva, ha a tétel az akvizíció időpontjában kimutatott goodwillben benne lett volna, és a goodwill könyv szerinti értékét ennek megfelelően korrigálni kell.</p>
b) A tétel nem akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre (például, külön került megvásárlásra vagy saját előállítású).	A tételt ki kell vezetni (eltávolítani a mérlegből).
2. Egy immateriális eszköz külön eszközként került kimutatásra – függetlenül attól, hogy immateriális eszköznek volt-e nevezve – és jelen standard hatálybalépésekor (vagy a standard adoptálásakor, ha ez korábbi), a tétel megfelel az immateriális javak definíciójának vagy a kimutatási kritériumoknak.	
a) A tétel eredetileg bekerülési értéken került kimutatásra.	Az eszközt az immateriális javak közé kell besorolni. Az eszközre elszámolt bekerülési értéket úgy kell tekinteni, hogy az helyesen lett meghatározva. Lásd a későbbi értékelésre és amortizációra vonatkozó átmeneti rendelkezéseket a lenti 4. és 5. körülmények alatt.
b) Az eszköz eredetileg a bekerülési értéktől eltérő értéken került kimutatásra.	<p>i. Az eszközt az immateriális javak közé kell besorolni; és</p> <p>ii. az eszköz könyv szerinti értékét újból meg kell becsülni bekerülési értéken (vagy az átértékelt értéken, a beszerzési értékén történő elszámolás után), levonva a jelen standard szerint meghatározott halmozott amortizációt.</p> <p>Ha az immateriális eszköz bekerülési értéke nem határozható meg, az eszközt ki kell vezetni (el kell távolítani a mérlegből).</p>

3. A jelen standard hatálybalépésekor (vagy a standard adoptálásakor, ha ez korábbi), a tétel megfelel az immateriális javak definíciójának és a kimutatási kritériumoknak, de korábban nem került eszközként kimutatásra.
- |   |  |
|---|--|
| a) Az immateriális eszköz egy akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre, és a kimutatott goodwill részét képezte.                     | Az immateriális eszköz kimutatása javasolt, de nem követelmény. Ha az immateriális eszköz kimutatásra kerül:   |
|   | i. meg kell határozni az eszköz könyv szerinti értékét bekerülési értéken (vagy az átértékelt értéken), levonva a jelen standard szerint meghatározott halmozott amortizációt; és  |
|   | ii. az akvizíció napján kimutatott goodwillt visszamenőleges hatállyal módosítani kell, mintha az immateriális eszköz soha nem képezte volna a akvizíció során elszámolt goodwill részét. Például, ha a goodwill eszközként lett kimutatva és amortizálták, akkor meg kell becsülni annak hatását a goodwill halmozott amortizációjára, hogy az immateriális eszköz el lett különítve, és a goodwill könyv szerinti értékét ennek megfelelően korrigálni kell. |
| b) Az immateriális eszköz nem akvizícióként megvalósuló üzleti kombináció során került megszerzésre (például külön került megvásárlásra vagy saját előállításra). | Az immateriális eszközt nem lehet kimutatni.   |

#### Átmeneti rendelkezések – A javasolt eljárás szerint nyilvántartott immateriális eszköz amortizációja

Körülmények	Előírások
4. Az eszköz korábban nem került amortizálásra, vagy az értékcsökkenési leírást nullának tekintették.	Az eszköz könyv szerinti értékét korrigálni kell úgy, mintha a halmozott amortizáció mindig a jelen standardnak megfelelően került volna meghatározásra.
5. Az eszköz korábban amortizálásra került. A jelen standard alapján meghatározott halmozott amortizáció eltér a korábban meghatározottól (mivel az amortizációs időszak és/vagy az amortizációs módszer eltérő).	Az immateriális eszköz könyv szerinti értékét nem kell korrigálni a korábbi évek halmozott amortizációja és a jelen standard alapján meghatározott amortizáció különbségével. Az eszköz könyv szerinti értékét a hátralévő hasznos élettartam alatt kell a jelen standard szerint amortizálni (azaz bármely változást úgy kell kezelni, mint a számviteli becslésben bekövetkezett változást – lásd 94. bekezdés).

#### Átmeneti rendelkezések – Átértékelt immateriális javak

Körülmények	Előírások
6. Az immateriális eszköz olyan átértékelt értéken volt nyilvántartva, amely nem egy aktív piac alapján került meghatározásra:	
a) Az eszköznek létezik aktív piaca.	Az eszközt ezen aktív piac alapján át kell értékelni a jelen standard hatálybalépése napjával (vagy a standard adoptálásakor, ha az korábbi).
b) Az eszköznek nincs aktív piaca.	i. Bármely átértékelés hatását vissza kell vezetni; és  ii. az eszköz könyv szerinti értékét a halmozott amortizációval csökkentett bekerülési értéken kell értékelni a jelen standard alapján.



## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

122. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Amennyiben a gazdálkodó az 1999. július 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza ezt a standardot, a gazdálkodónak:
- közzé kell tennie ezt a tényt; és
  - egyidejűleg adoptálnia kell az IAS 22 (1998-ban módosított) Üzleti kombinációk standardot, és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardot.
123. A jelen standard hatályon kívül helyezi:
- az IAS 4 Értékcsökkenés elszámolása standardot az immateriális javak amortizációjának vonatkozásában; és
  - az IAS 9 Kutatási és fejlesztési költségek standardot.

## IAS 40 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

**Befektetési célú ingatlanok**

A jelen Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Bizottsága 2000 márciusában hagyta jóvá és a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lépett hatályba.

Ez a standard hatályon kívül helyezi az IAS 25 Befektetések elszámolása standardot a befektetési célú ingatlanok elszámolása tekintetében. Az IAS 25 visszavonására a jelen standard hatálybalépésekor került sor.

2001 januárjában az IAS 41 Mezőgazdaság standard módosította a 3. bekezdést. A módosított szöveg a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos.

## BEVEZETÉS

- Az IAS 40 írja elő a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének módját és a kapcsolódó közzétételi követelményeket. A standard a 2000. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében hatályos. A korábbi alkalmazás javasolt.
- A standard az IAS 25 Befektetések számvitele standardban foglalt korábbi követelmények helyébe lép. Az IAS 25 értelmében egy gazdálkodó többféle számviteli eljárás között választhatott a befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan (például értékcsökkentett bekerülési érték az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard szerinti javasolt eljárás szerint; átértékelés értékcsökkenéssel az IAS 16 megengedett alternatív eljárása szerint; az értékvesztéssel csökkentett bekerülési érték az IAS 25 szerint vagy átértékelés az IAS 25 szerint). Az IAS 25 visszavonására a jelen standard hatálybalépésekor kerül sor.
- A befektetési célú ingatlan olyan ingatlanként (földterület vagy épület – vagy épületrész –, vagy ezek együttesen) van meghatározva, amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos, vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbe vevő), nem pedig azért, hogy:
  - árúk és szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatosan, vagy központi ügyintézésre használják; vagy
  - a szokásos üzletmenet keretében értékesítsék.

4. A standard nem foglalkozik a következőkkel:
- a) a saját használatú ingatlanokkal (azaz olyan ingatlannal, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy igazgatási célokra tartanak) – amelyeket az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardnak megfelelően vagy értékcsökkentett bekerülési értéken, vagy a későbbi értékcsökkenéssel csökkentett átértékelt értéken tartanak nyilván;
  - b) a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítésre tartott ingatlanokkal – amelyeket a bekerülési érték és a nettó realizálható érték közül az alacsonyabbikon tartanak nyilván az IAS 2 Készletek standard szerint;
  - c) a befektetési célú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlanokkal – az ilyen ingatlanokra az IAS 16 vonatkozik addig, amíg az építés vagy fejlesztés be nem fejeződik, amikor is az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik és a jelen standard alkalmazandó. Ez a standard azonban kifejezetten vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt;
  - d) a lízingbe vevő által operatív lízing alapján szerzett érdekeltséggel, amire az IAS 17 Lízingek standard vonatkozik;
  - e) a mezőgazdasági tevékenységhez tartozó földhöz kapcsolódó biológiai eszközökkel, amelyekre az IAS 41 Mezőgazdaság standard vonatkozik; és
  - f) az ásványi jogokkal, valamint az ásványok, a kőolaj, a földgáz és a hasonló, nem újratermelődő természeti erőforrások kutatásával és kitermelésével.
5. A Standard megengedi a gazdálkodóknak, hogy:
- a) a valósérték-modellt: a befektetési célú ingatlant valós értéken kell értékelni és a valós értékben bekövetkező változásokat az eredménykimutatásban kell elszámolni; vagy
  - b) a bekerülésiérték-modellt válasszák. A bekerülésiérték-modell a javasolt eljárás az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard szerint: a befektetési célú ingatlant értékcsökkentett (halmozott értékvesztéssel csökkentett) bekerülési értékén kell értékelni. A bekerülésiérték-modellt választó gazdálkodónak közzé kell tennie befektetési célú ingatlanai valós értékét.
6. A valósérték-modell eltér az átértékelési modelltől, amelyet a Bizottság bizonyos nem pénzügyi eszközökre már engedélyez. Az átértékelési modell alapján a könyv szerinti értéknek a bekerülésiérték-alapú értéket meghaladó növekedéseit átértékelési többletként kell elszámolni. A valósérték-modell alapján azonban a valós érték minden változását az eredménykimutatásban kell elszámolni.
7. Ez az első alkalom, hogy a Bizottság nem pénzügyi eszközökre valós értéken alapuló számviteli modellt vezetett be. Az E64 Nyilvános Tervezetet véleményező levelek azt mutatták, hogy bár sokan támogatják ezt a lépést, sokan másoknak komoly elvi és gyakorlati fenntartásaik vannak a valósérték-modell nem pénzügyi jellegű eszközökre történő kiterjesztésével kapcsolatban. Megint mások vélekedése szerint egyes ingatlanpiacok még nem kellően érettek ahhoz, hogy biztosítsák a valósérték-modell kielégítő működését. Továbbá néhányan úgy vélik, hogy nem lehet szigorú definíciót kialakítani a befektetési célú ingatlanokra, és ez keresztülvihetlenné teszi a valósérték-modell jelenlegi megkövetelését.
8. Ezen okok miatt a Bizottság úgy véli, hogy jelenleg keresztülvihetetlen a valósérték-modell megkövetelése a befektetési célú ingatlanok tekintetében. Ugyanakkor a Bizottság úgy véli, hogy kívánatos megengedni a valósérték-modellt. Ez az evolúciós előrelépés lehetővé teszi a készítőik és felhasználók számára, hogy gazdagabb tapasztalatokat szerezzenek a valósérték-modellel dolgozva, és időt enged arra, hogy egyes ingatlanpiacok nagyobb fokú érettséget érjenek el.

9. A standard előírja, hogy a gazdálkodónak a választott modellt kell alkalmaznia összes befektetési célú ingatlanára. Az egyik modellről a másikra csak akkor lehet áttérni, ha az áttérés megfelelőbb bemutatást eredményez. A standard megállapítja, hogy a valósérték-modellről a bekerülésiérték-modellre történő áttérés esetén nagyon valószínűtlen, hogy ez az eset áll fenn.
10. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy ha az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlaná válik), hogy a gazdálkodó nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ilyen esetekben a standard előírja, hogy a gazdálkodó a befektetési célú ingatlant – annak kivonásáig – az IAS 16-ban meghatározott javasolt eljárás alkalmazásával értékelje. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. A valósérték-modellt választó gazdálkodónak minden más befektetési célú ingatlanát is valós értéken kell értékelnie.
11. Az A. függelék egy döntési fa, amely összegzi, hogy egy gazdálkodó hogyan határozza meg, hogy az IAS 40-et alkalmazza-e (a befektetési célú ingatlanokra), ne pedig az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardot (a saját használatú vagy a befektetési célú ingatlanoként történő jövőbeni hasznosításra épített vagy fejlesztett ingatlanokra), vagy az IAS 2 Készletek standardot (a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítésre tartott ingatlanokra).
12. A B. függelék, „A következtetések alapja” összegzi azokat az okokat, amelyek alapján a Bizottság elfogadta az IAS 40-ben meghatározott követelményeket.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	367
Hatókör	367
Fogalmak	367
Elszámolás	369
Kezdeti értékelés	370
Későbbi ráfordítások	370
A bekerülést követő értékelés	370
A valósérték-modell	371
Képtelenség a valós érték megbízható mérésére	373
A bekerülésiérték-modell	373
Átsorolások	374
Elidegenítések	375
Közzététel	376
Valósérték-modell és bekerülésiérték-modell	376
Valósérték-modell	376
Bekerülésiérték-modell	377

Átmeneti rendelkezések	378
Valósérték-modell	378
Bekerülésiérték-modell	378
Hatálybalépés napja	379

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

## CÉL

A jelen standard célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása.

## HATÓKÖR

- Ezt a standardot a befektetési célú ingatlanok elszámolása, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.
- Egyebek mellett ez a standard foglalkozik a pénzügyi lízing keretében tartott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével és az operatív lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelésével. Ez a standard nem foglalkozik az IAS 17 Lízingek standardban tárgyalt kérdésekkel, ideértve a következőket:
  - a lízingek pénzügyi lízingként vagy operatív lízingként való besorolása;
  - a befektetési célú ingatlan révén szerzett lízingbevétel elszámolása (lásd még az IAS 18 Bevételek standardban);
  - az operatív lízing keretében tartott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;
  - a pénzügyi lízing keretében lízingbe adott befektetési célú ingatlanoknak a lízingbeadó pénzügyi kimutatásaiban való értékelése;
  - a visszlízingügyletek számvitele; és
  - a pénzügyi lízinggel és operatív lízinggel kapcsolatos közzététel.
- Ez a standard nem vonatkozik:
  - a mezőgazdasági tevékenységhez tartozó földhöz kapcsolódó biológiai eszközökre (lásd az IAS 41 Mezőgazdaság standardot); és
  - az ásványi jogokra, valamint ásványok, kőolaj, földgáz és hasonló, nem újratermelődő erőforrások kutatására és kitermelésére.

## FOGALMAK

- A következő kifejezések a jelen standardban a következőkben meghatározott értelemben használatosak:

A befektetési célú ingatlan olyan ingatlan (telek vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési, vagy mindkét céllal tartanak (a tulajdonos, vagy pénzügyi lízing esetén a lízingbevevő), nem pedig azért, hogy:

  - árúk és szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatosan, vagy igazgatási célokra használják; vagy

b) a szokásos üzletmenet keretében értékesítsék.

A saját használatú ingatlan olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos vagy – pénzügyi lízing esetén – a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával, illetve nyújtásával kapcsolatos felhasználásra, vagy igazgatási célokra tartanak.

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

Bekerülési érték egy eszköz megszerzéséért kifizetett pénzeszköz vagy pénzeszköz-egyenértékesek összege, vagy az eszköz megszerzéséért adott egyéb ellenérték valós értéke a megszerzés vagy a létrehozás időpontjában.

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben kimutatnak.

5. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkenövelési, vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt a gazdálkodó által tartott többi eszköztől nagymértékben függetlenül generál pénzáramlásokat. Ez különbözteti meg a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól. Az áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása (vagy az ingatlan igazgatási célú használata) olyan pénzáramlásokat hoz létre, amelyek nem kizárólag az ingatlanok tulajdoníthatók, hanem a termelési vagy szolgáltatási folyamatban használt más eszközöknek is. Az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard vonatkozik a saját használatú ingatlanokra.
6. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanokra:
  - a) az olyan földterület, amelyet a hosszú távú tőkenövekedés céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak;
  - b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület. (Ha a gazdálkodó egyelőre még nem döntötte el, hogy a földterületet saját használatú ingatlanként, vagy a szokásos üzletmenet keretében rövid távon megvalósuló eladás céljaira kívánja-e felhasználni, akkor a földterületet a tőkenövekedés céljából tartottnak kell tekinteni);
  - c) a beszámolót készítő gazdálkodó tulajdonában lévő (vagy a beszámolót készítő gazdálkodó által pénzügyi lízing keretében tartott) és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület; és
  - d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak.
7. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó, és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:
  - a) a szokásos üzletmenet keretében eladásra szánt, vagy ilyen eladás érdekében az építés, vagy fejlesztés folyamatában lévő ingatlan (lásd az IAS 2 Készletek standardot), például az olyan ingatlan, amit kizárólag közeljövőben történő későbbi kivonás vagy fejlesztés és továbbértékesítés céljából szereztek meg;
  - b) harmadik felek részére épített vagy fejlesztett ingatlan (lásd az IAS 11 Beruházási szerződések standardot);
  - c) a saját használatú ingatlan (lásd az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardot) –, beleértve (egyebek között) az olyan ingatlant, amelyet saját használatú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra tartanak, az olyan ingatlant, amelyet jövőbeni fejlesztésre és későbbi saját használatú ingatlanként való hasznosításra tartanak, az alkalmazottak által használt ingatlant (akár piaci árat fizetnek az alkalmazottak, akár nem), és a saját használatú elidegenítésre váró ingatlant; és
  - d) a befektetési célú ingatlanként való jövőbeni hasznosítás céljából építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlan. Az ilyen ingatlanokra az IAS 16 vonatkozik addig, amíg az építés vagy fejlesztés be nem fejeződik, amikor is az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik és a jelen standard alkalmazandó. Ez a standard azonban kifejezetten vonatkozik a már meglévő befektetési célú ingatlanokra, amelyek folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosításra állnak átalakítás alatt (lásd az 52. bekezdést).

8. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkenövelési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket külön-külön lehetne értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor a gazdálkodó a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem lennének eladhatók, az ingatlan csak akkor tekinthető befektetési célú ingatlan, ha csak egy jelentéktelen részt tartanak áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében.
9. Egyes esetekben a gazdálkodó kiegészítő jellegű szolgáltatásokat nyújt a gazdálkodó által tartott ingatlan lízingbevevőinek. A gazdálkodó az ilyen ingatlant befektetési célú ingatlanként kezeli, ha a szolgáltatások a megállapodás egészének csak egy viszonylag jelentéktelen összetevőjét képezik. Ilyen esetre példa lehet, amikor egy irodaépület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt az épületet használó lízingbevevők részére.
10. Más esetekben a nyújtott szolgáltatások egy jelentősebb összetevőt képeznek. Ha például a gazdálkodó tulajdonol és üzemeltet egy szállodát, akkor a szállóvendégeknek általa nyújtott szolgáltatások a megállapodás egészének jelentős összetevőjét képezik. Ezért a tulajdonos által üzemeltetett szálloda saját használatú ingatlan minősül, nem pedig befektetési célú ingatlan.
11. Egyes esetekben nehéz lehet megállapítani, hogy a kiegészítő jellegű szolgáltatások annyira jelentős mértékűek-e, hogy az ingatlan már nem minősül befektetési célú ingatlan. Egy szálloda tulajdonosa például olykor üzemeltetési szerződés keretében átad bizonyos felelőségeket harmadik feleknek. Az ilyen üzemeltetési szerződések feltételei széles tartományban változnak. A skála egyik végén a tulajdonos pozíciója – lényegében – lehet egy passzív befektető pozíciója. A másik véglet esetében a tulajdonos egyszerűen egyes napi feladatokat adhatott ki, miközben a szálloda működése által generált cash-flow-k változásának való jelentős kitétsége megmaradt.
12. Annak meghatározásához, hogy egy ingatlan befektetési célú ingatlan minősül-e, megítélésre van szükség. A gazdálkodó a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlanok fogalmával, valamint az 5–11. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 66. bekezdés a) pontja megköveteli, hogy a gazdálkodó tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.
13. Az IAS 17 Lízingek standard értelmében a lízingbevevő nem aktiválhat operatív lízing alapján tartott ingatlant. A lízingbevevő ezért nem is tekinti az ilyen ingatlanban szerzett érdekeltségét befektetési célú ingatlan.
14. Egyes esetekben a gazdálkodó tulajdonában olyan ingatlan van, amit az anyavállalata, vagy más leányvállalat lízingel és használ. Az ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlan a mindkét gazdálkodót tartalmazó konszolidált pénzügyi kimutatásokban, mivel a csoport mint egész szempontjából az ingatlan saját használatú ingatlan. Az azt tulajdonló egyedi gazdálkodó szempontjából azonban az ingatlan befektetési célú ingatlan, ha megfelel a 4. bekezdésben rögzített definíciónak. A lízingbeadó ezért az ilyen ingatlant az egyedi pénzügyi kimutatásaiban befektetési célú ingatlanként kezeli.

#### ELSZÁMOLÁS

15. A befektetési célú ingatlant az eszközök között akkor és csak akkor kell kimutatni, ha:
  - a) valószínűsíthető, hogy a befektetési célú ingatlanhoz társuló jövőbeli gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodóhoz; és
  - b) a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
16. Annak megállapításához, hogy egy adott tétel kielégíti-e a megjelenítésre vonatkozó első kritériumot, a gazdálkodónak a bekerülés idején rendelkezésre álló bizonyítékok alapján fel kell mérnie, hogy mekkora bizonyossággal várható a jövőbeli gazdasági hasznok befolyása a gazdálkodóhoz. A megjelenítésre vonatkozó második kritérium rendszerint könnyen teljesíthető, mert az eszköz megvásárlását bizonyító visszerthes ügylet meghatározza annak bekerülési értékét.

## KEZDETI ÉRTÉKELÉS

17. A befektetési célú ingatlan kezdetben annak bekerülési értékén kell értékelni. Az ügyleti költségeket a kezdeti értékelésben figyelembe kell venni.
18. Egy megvásárolt befektetési célú ingatlan bekerülési értéke magában foglalja annak beszerzési árát és bármely közvetlenül hozzárendelhető ráfordítást. A közvetlenül hozzárendelhető ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.
19. Egy saját építésű befektetési célú ingatlan bekerülési értéke a megépítés vagy a fejlesztés befejezésének napján meglévő költsége. Addig a napig a gazdálkodó az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardot alkalmazza. Azon a napon az ingatlan befektetési célú ingatlanná válik, és a jelen standard alkalmazandó (lásd alább az 51. bekezdés e) pontját és az 59. bekezdést).
20. A befektetési célú ingatlan bekerülési értéke nem növelhető a beindítási költségekkel (hacsak ezek nem szükségesek ahhoz, hogy az ingatlan működőképesse váljon); a befektetési célú ingatlan tervezett használati szintjének eléréséig felmerült kezdeti működési veszteségekkel; vagy az ingatlan megépítése vagy fejlesztése során felmerült nem szokásos mértékű anyagvesztéssel, munkaerő- vagy más termelési költségekkel.
21. Ha egy befektetési célú ingatlan kifizetése halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamat ráfordításként kell elszámolni.

## KÉSŐBBI RÁFORDÍTÁSOK

22. A már kimutatott befektetési célú ingatlannal kapcsolatos későbbi ráfordításokat akkor kell a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékéhez hozzáadni, ha valószínű, hogy a már meglévő befektetési célú ingatlan eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékű jövőbeli gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodóhoz. Minden más későbbi ráfordítást ráfordításként kell elszámolni abban az időszakban, amikor az felmerül.
23. A befektetési célú ingatlan megszerzését követően felmerült kiadások megfelelő számviteli kezelése a kapcsolódó befektetés kezdeti értékelésekor és elszámolásakor figyelembe vett körülményektől függ. Ha például egy befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke már figyelembe veszi a jövőbeli gazdasági hasznok csökkenését, akkor az adott eszközből várt jövőbeli gazdasági hasznok helyreállításához felmerült későbbi ráfordítást aktiválják. Ugyanez a helyzet, ha egy eszköz beszerzési ára tükrözi a gazdálkodó kötelmét az eszköz működőképes állapotba hozásával járó ráfordítások elszívására. Erre egy újjáépítésre szoruló épület megvásárlása lehet példa. Ilyen körülmények között a későbbi ráfordításokkal növelni kell a könyv szerinti értéket.

## A BEKERÜLÉST KÖVETŐ ÉRTÉKELÉS

24. A gazdálkodónak számviteli politikájaként vagy a 27–49. bekezdésben leírt valóérték-modellt, vagy az 50. bekezdés szerinti bekerülésiérték-modellt kell választania, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.
25. Az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard megállapítja, hogy a számviteli politika önkéntes megváltoztatására csak akkor kerülhet sor, ha a változás az eseményeknek vagy ügyleteknek a gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiban való megfelelőbb bemutatását eredményezi. Nagyon valószínűtlen, hogy a valóérték-modellről a bekerülésiérték-modellre való áttérés megfelelőbb bemutatást eredményezne.
26. Ez a standard valamennyi gazdálkodó számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének meghatározását, az értékelés céljára (valóérték-modell), vagy a közzététel céljára (bekerülésiérték-modell). A gazdálkodó számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlanok valós értékét egy olyan független értékbecslő által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.

*A valósérték-modell*

27. A bekerülést követően a valósérték-modellt választó gazdálkodónak valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, a 47. bekezdésben leírt kivételes esetek kivételével.
28. A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak nettó nyereségének vagy veszteségének kell tartalmaznia, amelyben az keletkezett.
29. Egy befektetési célú ingatlan valós értéke rendszerint annak a piaci értéke. A valós érték, mint a piacon a mérleg fordulónapján a valós érték fogalmával összhangban ésszerűen elérhető legvalószínűbb ár kerül meghatározásra. Ez az eladó által ésszerűen elérhető legjobb, és a vevő által ésszerűen elérhető legkedvezőbb ár. Ez a becslés különösen nem tartalmazza az olyan különleges feltételek vagy körülmények miatt megemelt vagy lecsökkentett árat, mint az atipikus finanszírozás, a visszlízing-megállapodások, az adásvételhez kapcsolódó bárki által adott különleges ellenszolgáltatások, vagy az árengedmények.
30. A gazdálkodó a valós értéket az adásvétel, vagy más módon történő elidegenítés során felmerülő ügyleti költségek levonása nélkül határozza meg.
31. A befektetési célú ingatlan valós értékének a mérleg fordulónapján, nem pedig egy múltbeli vagy jövőbeli napon fennálló aktuális piaci helyzetet és körülményeket kell tükröznie.
32. A becsült valós érték egy adott időpontra vonatkozó, időtől függő adat. Mivel a piacok és piaci feltételek változhatnak, a becsült érték egy másik időpontban helytelen vagy nem megfelelő lehet. A valós érték fogalma a dolgok cseréjének és az adásvételi szerződés teljesítésének egyidejűségét bármely olyan ármódosítástól mentesen feltételezi, amelyet egy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek közötti, szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében tennének, ha a dolgok cseréje és a teljesítés nem egy időben történik.
33. A befektetési célú ingatlanok valós értéke egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az ésszerű és alátámasztható feltételezéseket, amelyek a piacnak arra vonatkozó nézetét testesítik meg, hogy jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek mit feltételeznének a jövőbeli lízingekből származó bérleti bevételekkel kapcsolatban a meglévő piaci feltételek fényében.
34. A valós érték fogalma „jól tájékozott, ügyleti szándékkal rendelkező felek”-re hivatkozik. Ebben az összefüggésben a „jól tájékozott” kifejezés azt jelenti, hogy mind az ügyleti szándékkal rendelkező eladó és mind az ügyleti szándékkal rendelkező vevő ésszerűen tájékozott a befektetési célú ingatlan jellegéről és jellemzőiről, annak jelenlegi és lehetséges hasznosításairól, valamint a piac helyzetéről a mérleg fordulónapján.
35. Az ügyleti szándékkal rendelkező vevő motivált a vásárlásra, de nem kényszerül rá. Az ilyen vevő nem túlzottan mohó, és nem eltökélt arra, hogy bármilyen áron vásároljon. Az ilyen vevőre az is jellemző, hogy a jelenlegi piac realitásainak és a jelenlegi piaci elvárásoknak megfelelően vásárol, nem pedig egy képzeletbeli vagy elméletileg feltételezett piac feltételei szerint, amelynek létezése nem mutatható ki vagy jelezhető előre. A feltételezett vevő nem fizetne többet, mint amennyit a piac igényel. A befektetési célú ingatlan jelenlegi tulajdonosa beletartozik azokba, akik a piacot alkotják.
36. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó nem túl mohó; nem egy kényszerített eladó, aki bármilyen áron kész értékesíteni; és nem szándékozik egy olyan árhoz kötni magát, amely a pillanatnyi piaci feltételek között nem tekinthető ésszerűnek. Az ügyleti szándékkal rendelkező eladó a befektetési célú ingatlanok piaci feltételek mellett, a megfelelő marketinget követően a nyílt piacon elérhető legjobb áron történő eladásában érdekelt, bármilyen legyen is ez az ár. A befektetési célú ingatlan jelenlegi tulajdonosának tényleges körülményei nem képezik ennek a megfontolásnak a részét, mivel az ügyleti szándékkal rendelkező eladó egy hipotetikus tulajdonos.
37. A „megfelelő marketinget követően” kifejezés azt jelenti, hogy a befektetési célú ingatlan a lehető legjobb módon kínálnák fel a piacon ahhoz, hogy elidegenítésére az elérhető legjobb áron kerüljön sor. Az eladásra való felkínálás időtartama a piaci feltételektől függően változhat, de elég hosszúnak kell lennie ahhoz, hogy a befektetési célú ingatlanra kellő számú lehetséges vevő figyelmét fel lehessen hívni. A felkínálás időtartama feltételezeten megelőzi a mérleg fordulónapját.



38. A valós érték fogalma utal a szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügyletre. A szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet olyan felek között jön létre, akik egymással nem állnak olyan sajátos vagy különleges kapcsolatban, amely a tranzakciók árait a piacon nem jellemzővé tenné. Az ügylet feltételezeten nem kapcsolt, függetlenül cselekvő felek között jön létre.
39. A valós érték legjobb bizonyítékát rendszerint egy aktív piacon az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló lízing vagy más szerződések tárgyát képező, hasonló ingatlanokra jellemző jelenlegi árak adják. A gazdálkodónak gondosan azonosítania kell az ingatlan jellegében, helyében vagy állapotában, vagy az ingatlanra vonatkozó lízing vagy más szerződések szerződéses feltételeiben lévő eltéréseket.
40. A 39. bekezdésben leírt aktív piacon jellemző jelenlegi árak hiányában a gazdálkodó különféle forrásokból származó információkat mérlegel, ideértve a következőket:
- a) az aktív piacon eltérő jellegű, állapotú vagy elhelyezkedésű (vagy eltérő lízing vagy más szerződések tárgyát képező) ingatlanokra jellemző jelenlegi árak, az eltéréseket tükrözően helyesbítve;
  - b) a kevésbé aktív piacokon jellemző közelmúltbeli árak, a gazdasági feltételekben az ezeken az árakon megkötött ügyletek időpontja óta bekövetkezett bármely változásokat tükröző módosításokkal; és
  - c) a jövőbeli cash-flow-k megbízható becsléseire alapozott diszkontált; létező lízing vagy más szerződések feltételei és (ahol ez lehetséges) olyan külső bizonyítékok, mint például az azonos helyen és állapotban lévő, hasonló ingatlanok jelenlegi piaci lízing díjai, által alátámasztott; a cash-flow összegében és ütemezésében lévő bizonytalanság jelenlegi piaci megítélését tükröző diszkontrátákat alkalmazó cash-flow-előrejelzések.
41. Néhány esetben az előző bekezdésben felsorolt különböző források eltérő következtetéseket eredményezhetnek a befektetési célú ingatlan valós értéke tekintetében. A gazdálkodó mérlegeli ezeket az eltéréseknek az okait, hogy a valós értéket az ésszerű becslések viszonylag szűk körén belül a legmegbízhatóbb módon becsülje meg.
42. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy ha az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a valós értékre vonatkozó ésszerű becslések értéktartománya olyan széles lesz és a különféle kimenetek valószínűségét olyan nehéz lesz megbecsülni, hogy az kizárja a valós értékre vonatkozó egyetlen becslés használhatóságát. Ez azt jelezheti, hogy az ingatlan valós értékét nem lehet folyamatosan megbízhatóan meghatározni (lásd a 47. bekezdést).
43. A valós érték különbözik az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardban definiált használati értéktől. A valós érték a piaci szereplők ismereteit és becsléseit, valamint a piaci szereplőkre általában érvényes tényezőket tükrözi. Ezzel szemben a használati érték az adott gazdálkodó ismereteit és becsléseit, valamint a szervezetspecifikus tényezőket tükrözi, melyek sajátosan jellemzőek lehetnek a gazdálkodóra, viszont nem alkalmazhatók általában a gazdálkodókra. A valós érték például nem tükröz semmilyen:
- a) eltérő helyen lévő ingatlanportfólió létrehozásából eredő többletértéket;
  - b) a befektetési célú ingatlan és más eszközök közötti szinergiákat;
  - c) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó jogokat vagy jogi korlátozásokat; és
  - d) a csak a jelenlegi tulajdonosra vonatkozó adóelőnyöket vagy adóterheket.

44. A befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározásakor a gazdálkodó elkerüli az olyan eszközök és kötelezettségek kétszeri figyelembevételét, amelyeket a mérlegben különálló eszközökként vagy kötelezettségekként szerepeltetnek. Például:
- a) az olyan berendezések, mint a felvonók vagy légkondicionálók, gyakran képezik egy épület szerves részét és általában a befektetési célú ingatlanban kerülnek figyelembevételre, nem pedig elkülönülten szerepelnek ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként;
  - b) ha egy irodát bútorozottan adnak bérbbe, az iroda valós értéke általában magában foglalja a bútort az ingatlan valós értéke tartalmazza, a gazdálkodó ezeket a bútorokat nem szerepelteti elkülönült eszközökként; és
  - c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy elhatárolt operatív lízing-bevételeket, mivel ezeket a gazdálkodó elkülönült kötelezettséggént vagy eszközként szerepelteti.
45. A befektetési célú ingatlan valós értéke nem tükrözi a jövőbeni beruházási kiadásokat, amelyek fejlesztik vagy nagyobbítják az ingatlan, és nem tükrözi az ilyen jövőbeli kiadásokból eredő jövőbeli hasznokat.
46. Egyes esetekben a gazdálkodó arra számíthat, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a kimutatott pénzügyi kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. A gazdálkodó az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardot alkalmazza annak meghatározására, hogy a gazdálkodó mutasson-e ki egy kötelezettséget, és hogy a gazdálkodó hogyan értékeljen bármely ilyen kötelezettséget.

#### Képtelenség a valós érték megbízható mérésére

47. Van egy olyan megcáfolható feltételezés, hogy egy gazdálkodó képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor az építés vagy fejlesztés befejeztével, vagy a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a gazdálkodó nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ez akkor, és csak akkor következik be, ha ritkán kerül sor összehasonlítható piaci ügyletekre és a valós értékre nézve nem állnak rendelkezésre alternatív (például a diszkontált cash-flow-előrejelzésekre alapozott) becslések. Ilyen esetekben a gazdálkodónak az ilyen befektetési célú ingatlant az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban ismertetett javasolt eljárás alkalmazásával kell értékelnie. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. A gazdálkodónak a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia az IAS 16 alkalmazását.
48. Azon kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó – az előző bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban ismertetett javasolt eljárás alkalmazásával értékeljen, a gazdálkodó az összes többi befektetési célú ingatlanját valós érteken értékeli.
49. Ha a gazdálkodó egy befektetési célú ingatlant korábban valós érteken értékelt, akkor a valós érteken történő értékelést az ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia (vagy amíg az ingatlan saját használatú ingatlanná nem válik, vagy a gazdálkodó nem kezdi meg az ingatlanok a későbbiekben a szokásos üzletmenet keretében történő eladása céljából való fejlesztését), még akkor is, ha ritkábbakká válnak az összehasonlítható piaci ügyletek, vagy ha a piaci árak kevésbé könnyen elérhetővé válnak.

#### A bekerülésiérték-modell

50. A bekerülést követően a bekerülésiérték-modell alkalmazását választó gazdálkodónak az összes befektetési célú ingatlanját az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban ismertetett javasolt eljárás alapján kell értékelnie, azaz a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési érteken.

## ÁTSOROLÁSOK

51. A befektetési célú ingatlanokhoz vagy azokból történő átsorolásokat akkor, és csak akkor lehet végrehajtani, ha a használatban változás áll be, amit alátámaszt:
- a) a saját használat megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a saját használatú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;
  - b) egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez történő átsoroláshoz;
  - c) a saját használat befejezése, a saját használatú ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;
  - d) egy másik fél részére történő operatív lízing megkezdése, a készletek közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz; vagy
  - e) az építés vagy fejlesztés befejezése, az (IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard hatálya alá tartozó) építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz.
52. A fenti 51. bekezdés b) pontja megköveteli, hogy a gazdálkodó egy ingatlant a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez akkor – és csak akkor – soroljon át, ha a használatban változás áll be, amit egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése bizonyít. Ha a gazdálkodó úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül vonja ki a befektetési célú ingatlant, akkor a gazdálkodó az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (mérlegből történő eltávolításáig), és nem kezeli azt készletként. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó egy meglévő befektetési célú ingatlan átalakítását a folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosítás céljából kezdi meg, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad és az átalakítás idejére nem kerül átsorolásra a saját használatú ingatlanok közé.
53. Az 54–59. bekezdés foglalkozik a megjelenítési és értékelési kérdésekkel, amelyek akkor alkalmazandók, ha a gazdálkodó a befektetési célú ingatlanokra a valósérték-modellt használja. A bekerülésiérték-modell használata esetén a befektetési célú ingatlanok, a saját használatú ingatlanok és a készletek közötti átsorolások nem változtatják meg az átsorolt ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az adott ingatlan az értékelési, vagy közzétételi célok szempontjából vett bekerülési értékét.
54. A valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanok a saját használatú ingatlanok vagy a készletek közé történő átsorolása esetén, az IAS 16 vagy az IAS 2 alapján történő későbbi elszámolások szempontjából az ingatlan bekerülési értéke annak a használat megváltozása időpontjában érvényes valós értéke kell legyen.
55. Ha egy saját használatú ingatlan olyan befektetési célú ingatlanná válik, amely valós értéken lesz nyilvántartva, akkor a gazdálkodónak a használat megváltozása időpontjáig az IAS 16-ot kell alkalmaznia. Az ingatlan az IAS 16 alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodónak az IAS 16-ban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie.
56. Addig az időpontig, amikor egy saját használatú ingatlan valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanná válik, a gazdálkodó folytatja az ingatlan értékcsökkentését és a felmerült értékvesztés miatti veszteségeknek az elszámolását. Az ingatlan az IAS 16 alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodónak az IAS 16-ban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie. Más szavakkal:
- a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést az időszak nettó nyereségével vagy veszteségével szemben kell elszámolni. Azonban addig a mértékig, amíg az összeg az adott ingatlan átértékelési többletében szerepel, a csökkenés az átértékelési többlettel szemben kerül elszámolásra; és

- b) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely növekedést az alábbiak szerint kezelik:
- i. addig a mértékig, amíg a növekedés az ingatlan egy korábbi értékvesztés miatti veszteségét ellentételezi, a növekedés az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kerül elszámolásra. Az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amire ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amit akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentetten), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget; és
  - ii. a növekedés bármely fennmaradó részét közvetlenül a saját tőkében kell jóváírni, az átértékelési többlet tételben. A befektetési célú ingatlan későbbi kivonásakor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvezethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési többletnek a felhalmozott eredménybe való átsorolása nem az eredménykimutatáson keresztül valósul meg.
57. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanhoz történő átsorolás esetében az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kell elszámolni.
58. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése megegyezik a készletek eladásának elszámolási módjával.
59. Amikor a gazdálkodó befejezi egy olyan saját építész befektetési célú ingatlan építését vagy fejlesztését, amely valós értéken lesz nyilvántartva, az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kell elszámolni.

#### ELIDEGENÍTÉSEK

60. A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a mérlegből el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és elidegenítésből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.
61. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontjának meghatározásához a gazdálkodó az IAS 18 Bevételek standardban foglalt, az áruk eladásából származó bevétel elszámolására vonatkozó kritériumokat alkalmazza, és figyelembe veszi az IAS 18 Függelékében a kapcsolódó iránymutatást. Az IAS 17 Lízingek standard vonatkozik a pénzügyi lízingbe adással vagy visszlízinggel történő elidegenítésre.
62. A befektetési célú ingatlan kivezetéséből vagy elidegenítésből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz elidegenítéséből származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és az eredménykimutatásban bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni (hacsak az IAS 17 Lízingek standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén).
63. A befektetési célú ingatlan elidegenítésekor járó ellenértéket elsődlegesen valós értéken kell elszámolni. Különösen, ha a befektetési célú ingatlanért járó fizetés halasztottan történik, a kapott ellenértéket elsődlegesen a készpénzes árnak megfelelő ellenértéken kell elszámolni. Az ellenérték névértéke és a készpénzes árnak megfelelő ellenérték közötti különbség az IAS 18 értelmében időarányosan, a követelés tényleges hozamát figyelembe véve, kamatbevételként kerül elszámolásra.
64. A gazdálkodó az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standardot, vagy célszerűen más Nemzetközi Számviteli Standardot alkalmazza bármely olyan kötelezettségre, amit a gazdálkodó a befektetési célú ingatlan elidegenítése után megtart.

## KÖZZÉTÉTEL

## Valósérték-modell és bekerülésiérték-modell

65. Az alábbiakban meghatározott közzétételek alkalmazandók az IAS 17 Lízingek standardban előírtakon túl. Az IAS 17 szerint a befektetési célú ingatlan tulajdonosa lízingbeadókra vonatkozó közzétételt ad az operatív lízingekről. Az IAS 17 értelmében a befektetési célú ingatlant pénzügyi lízing keretében birtokló gazdálkodó lízingbevevőkre vonatkozó közzétételt ad az adott pénzügyi lízingről, valamint lízingbeadókra vonatkozó közzétételt bármely operatív lízingről, amelyet a gazdálkodó nyújt.
66. A gazdálkodónak közzé kell tennie:
- a) amikor a besorolás bonyolult (lásd a 12. bekezdést), a gazdálkodó által kidolgozott azon kritériumokat, amelyek alapján a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól és a szokásos üzletmenet keretében történő eladás céljából tartott ingatlanoktól megkülönbözteti;
  - b) a befektetési célú ingatlan valós értékének meghatározására alkalmazott módszereket és lényeges feltételezéseket, beleértve egy kijelentést, hogy a valós érték meghatározása piaci bizonyítékokkal volt-e alátámasztva vagy sokkal inkább egyéb tényezőkkel (amelyeket a gazdálkodónak szintén közzé kell tennie), az ingatlan jellege és az összehasonlítható piaci adatok hiánya miatt;
  - c) azt a mértéket, amennyiben a befektetési célú ingatlanok (pénzügyi kimutatásokban értékelt, vagy közzétett) valós értéke olyan független értékbecslő által készített értékelésen alapul, aki elismert és megfelelő minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlanok körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni;
  - d) az eredménykimutatásban szereplő következő összegeket:
    - i. a befektetési célú ingatlanokból származó bérleti bevétel;
    - ii. a tárgyidőszakban bérleti bevételt termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (beleértve a javítások és karbantartás költségét); és
    - iii. a tárgyidőszakban bérleti bevételt nem termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (ideértve a javítások és karbantartás költségét);
  - e) a befektetési célú ingatlan értékesíthetőségére, vagy a bevételek vagy az elidegenítésből származó jövedelem átutalhatóságára vonatkozó korlátozások létezését és összegét; és
  - f) befektetési célú ingatlanok megvásárlására, megépítésére, vagy fejlesztésére, vagy a javításokra, karbantartásokra vagy fejlesztésekre vonatkozó jelentős szerződéses kötelezettségeket.

## Valósérték-modell

67. A 66. bekezdésben előírt közzétételen túl a 27–49. bekezdésben ismertetett valósérték-modellt alkalmazó gazdálkodónak közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak elején és végén nyilvántartott könyv szerinti értékének levezetését is, bemutatva a következőket (összehasonlítható információk nem szükségesek):
- a) a növekedéseket, külön közzétéve a vásárlásokból, és az aktivált későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;
  - b) az üzleti kombinációk révén megvalósított szerzésekből adódó növekedéseket;
  - c) az elidegenítéseket;

- d) a valós érték helyesbítéseiből eredő nettó nyereségeket vagy veszteségeket;
  - e) a külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átváltásából származó nettó árfolyam különbözeteket;
  - f) a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket; és
  - g) az egyéb mozgásokat.
68. Azokban a kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standardban ismertetett javasolt eljárás alkalmazásával értékeli (a megbízható valós érték hiánya miatt, lásd a fenti 47. bekezdést), akkor az előző bekezdésben előírt levezetés az ilyen befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos összegeket az egyéb befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos összegektől elkülönítetten kell közzétegye. Ezen kívül a gazdálkodónak közölnie kell az alábbiakat:
- a) a befektetési célú ingatlan leírását;
  - b) annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem mérhető megbízhatóan;
  - c) lehetőség szerint a becült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik; és
  - d) a nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:
    - i. azt a tényt, hogy a gazdálkodó nem a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlant idegenített el;
    - ii. a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét az eladás időpontjában; és
    - iii. az elszámolt nyereség vagy veszteség összegét.

#### Bekerülésiérték-modell

69. A 66. bekezdésben előírt közzétételen túl, az 50. bekezdésben ismertetett bekerülésiérték-modellt alkalmazó gazdálkodónak az alábbiakat is közzé kell tennie:
- a) az alkalmazott értékcsökkentési módszert;
  - b) a hasznos élettartamokat, vagy az alkalmazott értékcsökkenési kulcsokat;
  - c) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenést (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az időszak elején és végén;
  - d) a befektetési célú ingatlanok időszak elején és végén nyilvántartott könyv szerinti értékének levezetését, bemutatva a következőket (összehasonlító információk nem szükségesek):
    - i. a növekedéseket, külön közzétéve a vásárlásokból és az aktivált későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;
    - ii. az üzleti kombinációk révén megvalósított szerzésekből adódó növekedéseket;
    - iii. az elidegenítéseket;
    - iv. az értékcsökkenést;
    - v. az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard alapján az időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét és az időszakban visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;

- vi. a külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átváltásából származó nettó árfolyam különbözeteket;
  - vii. a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket;
  - viii. az egyéb mozgásokat; és
- e) a befektetési célú ingatlanok valós értékét. A 47. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó nem képes megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét, a gazdálkodónak a következőket kell közzétennie:
- i. a befektetési célú ingatlan leírását;
  - ii. annak magyarázatát, hogy a valós érték miért nem mérhető megbízhatóan; és
  - iii. lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülré a valós érték nagy valószínűséggel esik.

#### ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

##### Valósérték-modell

70. A valósérték-modellben a gazdálkodónak a jelen standardnak a standard hatálybalépésének időpontjában (vagy korábban) történő adaptálása kihatását a felhalmozott eredmény azon időszaki nyitóegyenlegének helyesbítéseként kell elszámolnia, amely időszakban a standardot először alkalmazza. Ezen túl:
- a) ha a gazdálkodó már korábbi időszakokban is nyilvánosan közzétette (pénzügyi kimutatásaiban, vagy más módon) befektetési célú ingatlanai valós értékét (amely a valós érték 4. bekezdésben megadott fogalmának és a 29–46. bekezdésben adott iránymutatásnak megfelelően volt meghatározva), akkor a gazdálkodó számára javasolt, de nem követelmény, hogy:
    - i. a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegét arra a legkorábbi bemutatott időszakra nézve helyesbítse, amelyre vonatkozóan az ilyen valós értéket nyilvánosan közzétette; és
    - ii. állapítsa meg újra az ezen időszakokra vonatkozó összehasonlító információkat; és
  - b) ha a gazdálkodó korábban nem tette közzé nyilvánosan az a) pontban leírt információkat, akkor a gazdálkodó nem állapíthatja meg újra az összehasonlító információkat és ezt a tényt közzé kell tennie.
71. Ez a standard a számviteli politika változásait illetően az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard szerinti javasolt és megengedett alternatív eljárástól eltérő eljárást követel meg. Az IAS 8 megköveteli, hogy az összehasonlító adatokat újra megállapítsák (javasolt eljárás) vagy hogy újra megállapításon alapuló további pro forma összehasonlító adatokat tegyenek közzé (megengedett alternatív eljárás), kivéve ha ez nem megvalósítható.
72. Amikor egy gazdálkodó először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

##### Bekerülésiérték-modell

73. Az IAS 8 vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, ami akkor következik be, amikor a gazdálkodó először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülésiérték-modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

74. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard a 2001. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó a jelen standardot a 2001. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza, akkor ezt a tényt közzé kell tennie.
75. A jelen standard hatályon kívül helyezi az IAS 25 Befektetések elszámolása standardot a befektetési célú ingatlanok elszámolása tekintetében.

## IAS 41 NEMZETKÖZI SZÁMVITELI STANDARD

**Mezőgazdaság**

A jelen Nemzetközi Számviteli Standardot az IASC Bizottsága 2000 decemberében hagyta jóvá, és a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba.

## BEVEZETÉS

1. Az IAS 41 azokat a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárásokat, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatásokat és közzétételeket határozza meg, amelyekkel a többi Nemzetközi Számviteli Standard nem foglalkozik. Mezőgazdasági tevékenység biológiai eszközöknek értékesíthető biológiai eszközzé, mezőgazdasági terméké vagy további biológiai eszközzé történő átalakításának irányítása egy gazdálkodó által.
2. Az IAS 41 többek között előírja a nevelés, az elfajzás, a termesztés és a szaporítás időszakában lévő biológiai eszközöknek, valamint a mezőgazdasági termékek bekerülésének a betakarítás időpontjában történő számviteli elszámolását. Az értékelésnek az eladási helyig felmerült becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell történnie a biológiai eszközök bekerülésétől a betakarítás időpontjáig, kivéve ha a valós érték a bekerülésnél nem mérhető megbízhatóan. Az IAS 41 ugyanakkor nem foglalkozik a mezőgazdasági termékek betakarítás utáni feldolgozásával; például a szőlő borrá és a gyapjú fonallá történő feldolgozásával.
3. Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés kizárólag a bekerüléskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben az IAS 41 előírja a gazdálkodó számára, hogy a biológiai eszközt annak a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értékén értékelje. Amint az ilyen biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodónak azt az eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie. A gazdálkodónak a mezőgazdasági terméket a betakarításkor minden esetben a terméknek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie.
4. Az IAS 41 előírja, hogy egy biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkezett változást annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell tartalmazza, amelyben a változás történik. A mezőgazdasági tevékenység során az élő állat vagy növény fizikai tulajdonságaiban bekövetkező változás közvetlenül növeli vagy csökkenti a gazdálkodó gazdasági hasznait. Egy ügyletalapú, eredeti bekerülési értéket alkalmazó számviteli modellben egy telepített erdővel foglalkozó gazdálkodó nem számolhat el bevételt az első betakarításig és eladásig, az ültetés után akár harminc évig. Másrészt az a könyvelési modell, amely a biológiai növekedést az aktuális valós értékek felhasználásával számolja el és értékeli, a valós érték változásait az ültetés és a betakarítás közötti teljes időszakon át bemutatja.



5. Az IAS 41 nem hoz létre új alapelveket a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó földre vonatkozóan. Ehelyett a gazdálkodónak az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések vagy az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardot kell követnie attól függően, hogy az adott körülmények között melyik standard a megfelelő. Az IAS 16 előírja, hogy a földet a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken, vagy egy átértékelt értéken kell értékelni. Az IAS 40 előírja, hogy a befektetési célú ingatlanok minősülő földet annak valós értékén vagy a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken kell értékelni. A fizikailag a földhöz kapcsolódó biológiai eszközöket (például a telepített erdőben lévő fákat) az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékük alapján, a földtől elkülönítve kell értékelni.
6. Az IAS 41 előírja, hogy az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközökhöz kapcsolódó, feltétel nélkül adott állami támogatás akkor, és csak akkor számolandó el bevételként, amikor az állami támogatás lehívhatóvá válik. Ha az állami támogatás feltételhez kötött, ideértve azt az esetet is, ha az állami támogatás megszerzéséhez arra van szükség, hogy a gazdálkodó ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodónak akkor, és csak akkor kell az állami támogatást bevételként elszámolnia, amikor az állami támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesülnek. Ha egy állami támogatás egy halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközökhöz kapcsolódik, az IAS 20 Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard alkalmazandó.
7. Az IAS 41 a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt.
8. Az IAS 41 nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. Az IAS 41 bevezetését az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standarddal összhangban kell elszámolni.
9. Az A. függelék példákkal illusztrálja az IAS 41 alkalmazását. A B. függelék, „A következtetések alapja”, összefoglalja azokat az okokat, amelyek alapján a Bizottság elfogadta az IAS 41 standardban foglalt követelményeket.

## TARTALOMJEGYZÉK

	Bekezdések
Cél	381
Hatókör	381
Fogalmak	382
Mezőgazdasággal kapcsolatos fogalmak	382
Általános fogalmak	382
Megjelenítés és értékelés	383
Nyereségek és veszteségek	385
Képtelenség a valós érték megbízható mérésére	385
Állami támogatások	385
Bemutató és közzététel	386
Bemutató	386
Közzététel	386
Általános	386
A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan	388

Állami támogatások 388

Hatálybalépés napja és áttérés 388

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

## CÉL

A jelen standard célja a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó számviteli eljárások, pénzügyi kimutatásokban történő bemutatások és közzétételek előírása.

## HATÓKÖR

1. A jelen standard az alábbiak elszámolására alkalmazandó, ha azok mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódnak:
  - a) biológiai eszközök;
  - b) mezőgazdasági termékek a betakarítás időpontjában; és
  - c) a 34. és 35. bekezdésben szereplő állami támogatások.
2. A jelen standard nem vonatkozik:
  - a) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó földre (lásd az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 40 Befektetési célú ingatlanok standardokat); és
  - b) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó immateriális javakra (lásd az IAS 38 Immateriális javak standardot).
3. A jelen standard kizárólag a betakarítás időpontjában alkalmazandó a mezőgazdasági termékekre, amelyek a gazdálkodó biológiai eszközeinek begyűjtött termékei. Ezután az IAS 2 Készletekstandard vagy más vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard alkalmazandó. Ennek megfelelően a jelen standard nem foglalkozik a mezőgazdasági termékek betakarítás után történő feldolgozásával; például a szőlőnek a szőlőt termelő borkereskedő által borrá történő feldolgozásával. Bár ez a feldolgozás logikus és természetes kibővítése lehet a mezőgazdasági tevékenységnek, és a bekövetkező események hasonlóak lehetnek a biológiai átalakításhoz, a jelen standardban a mezőgazdasági tevékenység fogalmába az ilyen feldolgozás nem tartozik bele.
4. Az alábbi táblázat a biológiai eszközökre, a mezőgazdasági termékekre és a betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékekre sorol fel példákat:

Biológiai eszközök	Mezőgazdasági termékek	A betakarítás utáni feldolgozás eredményeképpen létrejövő termékek
Juh	Gyapjú	Fonal, szőnyeg
Telepített erdőben lévő fák	Rönkfa	Épületfa
Növények	Gyapot	Cérna, ruházat
	Learatott cukornád	Cukor
Tejelő marha	Tej	Sajt
Sertés	Tőkehús	Kolbász, füstölt szalonna
Cserjék	Levél	Tea, érlelt dohány
Szőlőtőke	Szőlő	Bor
Gyümölcsfa	Leszedett gyümölcs	Feldolgozott gyümölcs

## FOGALMAK

*Mezőgazdasággal kapcsolatos fogalmak*

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

Mezőgazdasági tevékenység a biológiai eszközöknek értékesíthető biológiai eszközzé, mezőgazdasági terméké vagy további biológiai eszközzé történő átalakulásának irányítása egy gazdálkodó által.

Mezőgazdasági termék a gazdálkodó biológiai eszközeinek begyűjtött terméke.

Biológiai eszköz az élő állat vagy növény.

Biológiai átalakulás a nevelés, a degeneráció, a termesztés és a szaporodás olyan folyamatai, amelyek a biológiai eszközben minőségi vagy mennyiségi változásokat okoznak.

Biológiai eszközök csoportja a hasonló élőállatok és növények összessége.

Betakarítás a terméknek a biológiai eszköztől való leválasztása vagy egy biológiai eszköz életfolyamatainak megszüntetése.

6. A mezőgazdasági tevékenység alá a tevékenységek széles skálája tartozik; például az állattenyésztés, az erdészet, az egynyári vagy évelő növények termesztése, gyümölcsösök és ültetvények művelése, virágkertészet és vízi kultúrák (ideértve a haltenyésztést). A fenti sokrétű tevékenységeknek vannak bizonyos közös jellemzői:

- a) a változás képessége. Az élő állatok és növények képesek arra, hogy biológiai átalakuláson menjenek keresztül;
- b) a változás irányítása. Az irányítás elősegíti a biológiai átalakulást a folyamat megtörténtéhez szükséges feltételek (például táplálékszintek, nedvesség, hőmérséklet, trágyázás és fény) erősítésével vagy legalábbis stabilizálásával. Az ilyen irányítás különbözteti meg a mezőgazdasági tevékenységet a többi tevékenységtől. Például a nem irányított forrásokból származó betakarítás (mint az óceáni halászat és az erdőirtás) nem mezőgazdasági tevékenység; és
- c) a változás értékelése. A biológiai átalakítással létrehozott változás minőségének (például a genetikai érték, a sűrűség, az érettség, a zsírtartalom, a fehérjetartalom és a rosterősség) vagy mennyiségének (például az utódok, a súly, a köbméter, a rosthosszúság vagy -átmérő és a csíraszám) mérése és figyelemmel kísérése irányítási rutin feladat.

7. A biológiai átalakítás a következő jellegű kimeneteket eredményezi:

- a) eszköz változása i. növekedés (az állat vagy növény mennyiségének növekedése vagy minőségének javulása); ii. elfajzás (az állat vagy növény mennyiségének csökkenése vagy minőségének romlása); vagy iii. szaporítás (további élő állatok vagy növények létrehozása) révén; vagy
- b) mezőgazdasági termék, mint például a kaucsuktej, a tealevél, a gyapjú és a tej, előállítása.

*Általános fogalmak*

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

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

- a) azok a tételek, amelyekkel az adott piacon kereskednek, homogének;
- b) rendszerint bármikor lehet találni vásárlásra és eladásra kész feleket; és
- c) az árak a nyilvánosság számára hozzáférhetőek.

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a mérlegben kimutatnak.

Valós érték az az összeg, amelyért jól tájékozott, hajlandó felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.

Az állami támogatások az IAS 20 Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard által meghatározottak.

9. Az eszköz valós értékének alapja annak pillanatnyi elhelyezkedése és állapota. Ennek eredményeképpen például egy gazdaságban tartott szarvasmarha valós értéke a szarvasmarha ára az adott piacon, a szállítási és a szarvasmarhának az adott piacra történő eljuttatásával kapcsolatos egyéb költségek levonása után.

#### MEGJELENÍTÉS ÉS ÉRTÉKELÉS

10. A gazdálkodónak egy biológiai eszközt vagy mezőgazdasági terméket akkor, és csak akkor kell megjelenítenie, ha:
- a) a gazdálkodó múltbeli események következtében ellenőrzi az eszközt;
  - b) valószínű, hogy az eszközzel összefüggésben jövőbeni gazdasági hasznok fognak befolyjni a gazdálkodóhoz; és
  - c) az eszköz valós értéke vagy bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.
11. A mezőgazdasági tevékenység során az ellenőrzés bizonyítható például a szarvasmarha jogszerű tulajdonjogával és a szarvasmarhának a vásárlás, a születés vagy az elválasztás időpontjában történő megbillogozásával vagy egyéb jelölésével. A jövőbeni gazdasági hasznok rendszerint a lényeges fizikai jellemzők értékelésével becsülhetők fel.
12. A biológiai eszközt a bekerüléskor, és minden mérlegfordulónapon az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni, kivéve a 30. bekezdésben leírt esetet, amikor a valós érték nem mérhető megbízhatóan.
13. A gazdálkodó biológiai eszközeiből begyűjtött mezőgazdasági terméket a betakarítás időpontjában az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken kell értékelni. Ez az érték a bekerülési érték ebben az időpontban az IAS 2 Készletek standard vagy egy másik vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standard alkalmazásában.
14. Az eladáskor felmerülő költségek tartalmazzák a brókereknek és kereskedőknek fizetett jutalékokat, a szabályozó hatóságok és az árutőzsdék által felszámított díjakat, valamint az átruházással kapcsolatos adókat és illetékeket. Az eladáskor felmerülő költségek nem tartalmazzák a szállítási és az eszközöknek a piacra történő eljuttatásához szükséges egyéb költségeket.
15. Egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék valós értékének meghatározását elősegítheti a biológiai eszközöknek vagy a mezőgazdasági termékeknek lényeges jellemzők, például kor vagy minőség szerint történő csoportosítása. A gazdálkodó az adott piacon az árképzés alapjául használt jellemzőkkel összhangban választja ki a jellemzőket.
16. A gazdálkodók gyakran kötnek szerződést biológiai eszközeik vagy mezőgazdasági termékeik egy későbbi időpontban történő eladására. A szerződéses árak nem szükségszerűen irányadók a valós érték meghatározásánál, mivel a valós érték azt az aktuális piacot tükrözi, amelyen az üzletkötésre kész vevő és eladó megkötné az ügyletet. Ennek eredményeképpen egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék valós értékét nem helyesbítik azért, mert létezik egy szerződés. Néhány esetben egy biológiai eszköz vagy mezőgazdasági termék eladására vonatkozó szerződés hátrányos szerződés lehet az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard meghatározása szerint. A hátrányos szerződésekre az IAS 37 alkalmazandó.
17. Ha egy biológiai eszköznek vagy mezőgazdasági terméknek aktív piaca van, az adott piacon jegyzett ár szolgál megfelelő alapként az adott eszköz valós értékének meghatározásához. Ha egy gazdálkodó különböző aktív piacokon mozoghat, a gazdálkodó a legmegfelelőbb piacot használja. Ha például egy gazdálkodó két aktív piacon mozoghat, a várhatóan igénybevételezhető piacon érvényes árat alkalmazza.

18. Ha nincs aktív piac, a gazdálkodó a valós érték meghatározásánál az alábbi árat vagy árakat alkalmazza, ha az(ok) rendelkezésre áll(nak):
- a legutóbbi piaci ügylet során alkalmazott ár, feltéve hogy nem történt lényeges változás a gazdasági körülményekben az adott ügylet időpontja és a mérleg fordulónapja között;
  - a hasonló eszközökre alkalmazott piaci árak az eltéréseknek megfelelő helyesbítéssel; és
  - a szektorok összehasonlító adatai, például egy gyümölcsöskert exportrekeszben, vékában vagy hektárban kifejezett értéke, és a szarvasmarhának a hús kilogrammjában kifejezett értéke.
19. Néhány esetben a 18. bekezdésben felsorolt információs források különböző következtetéseket eredményezhetnek a biológiai eszköz vagy a mezőgazdasági termék valós értéke tekintetében. A gazdálkodó felméri ezeknek a különbségeknek az okait, hogy a valós értéket az ésszerű becslések viszonylag szűk körén belül a legmegbízhatóbb módon becsülje meg.
20. Bizonyos körülmények között előfordulhat, hogy nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek egy biológiai eszközre annak pillanatnyi állapotában. Ilyen körülmények között a gazdálkodó az eszközből származó várható nettó cash-flow-nak a piac által meghatározott adózás előtti aktuális rátával diszkontált jelenértékét alkalmazza a valós érték meghatározásánál.
21. A várható nettó cash-flow jelenértéke kiszámításának célja a biológiai eszköz valós értékének meghatározása annak pillanatnyi helyén és állapotában. A gazdálkodó ezt veszi figyelembe az alkalmazandó diszkontráta meghatározásakor és a várható nettó cash-flow felmérésekor. A biológiai eszköz pillanatnyi állapota nem tartalmazza az értéknek a további biológiai átalakításból és a gazdálkodó jövőbeni tevékenységeiből származó növekedését, például a jövőbeni biológiai átalakítás ösztönzésével, a betakarítással és az értékesítéssel összefüggő tevékenységekhez kapcsolódó növekedését.
22. A gazdálkodó nem számítja fel az eszközök finanszírozásával, az adózással vagy a biológiai eszközök betakarítás utáni újralétrehozásával kapcsolatos cash-flow-kat (például az ültetett erdőben lévő fák kitermelés utáni újra telepítésének költségét).
23. Egy szokásos piaci feltételekkel megkötött ügylet árában való megegyezéskor a jól tájékozott, üzletkötésre kész vevők és eladók figyelembe veszik a cash-flow-k változásának lehetőségét. Ebből az következik, hogy a valós érték tükrözi az ilyen változások lehetőségét. Ennek megfelelően a gazdálkodó a cash-flow-k lehetséges változásaival kapcsolatos várakozásokat figyelembe veszi vagy a várható cash-flow-kban, vagy a diszkontrátában, vagy a kettő kombinációjában. A diszkontráta meghatározásakor a gazdálkodó a várható cash-flow megbecslésénél alkalmazott feltételezésekkel összhangban álló feltételezéseket használ annak elkerülése érdekében, hogy néhány feltételezés hatását kétszer vegyék figyelembe vagy kihagyják.
24. A bekerülési érték néha megközelítheti a valós értéket, különösen ha:
- csekély biológiai átalakítás történt a költségek első felmerülése óta (például a közvetlenül a mérleg fordulónapja előtt ültetett gyümölcsfacsemetéknel); vagy
  - a biológiai átalakításnak az árra gyakorolt hatása várhatóan nem jelentős (például egy fenyőültetvény esetében a harmincéves termesztési ciklusban a kezdeti növekedésnél).
25. A biológiai eszközök gyakran fizikailag kapcsolódnak a földhöz (például az ültetett erdő fái). Előfordulhat, hogy nincs külön piac a földhöz kapcsolódó biológiai eszközökre, viszont van aktív piac a kombinált eszközökre, azaz a biológiai eszközökre, a műveletlen földre és a talajjavításra együttesen. A gazdálkodó felhasználhatja a kombinált eszközökre vonatkozó információkat a biológiai eszközök valós értékének meghatározásakor. A műveletlen föld és a talajjavítás valós értéke például levonható a kombinált eszközök valós értékéből a biológiai eszközök valós értékének kiszámítása érdekében.

*Nyereségek és veszteségek*

26. A biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken történő bekerülésekor keletkező, és a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének változásából származó nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell tartalmazza, amelyben az felmerült.
27. Veszteség keletkezhet a biológiai eszköz bekerülésekor, mivel az eladáskor felmerülő becsült költségeket levonják a biológiai eszköz eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékének meghatározásakor. Nyereség keletkezhet a biológiai eszköz bekerülésekor, például akkor, amikor egy borjú megszületik.
28. A mezőgazdasági terméknek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken történő bekerülésekor keletkező nyereséget vagy veszteséget annak az időszaknak a nettó nyeresége vagy vesztesége kell tartalmazza, amelyben az felmerült.
29. Egy mezőgazdasági termék bekerülésekor a betakarítás eredményeképpen keletkezhet nyereség vagy veszteség.

*Képtelenség a valós érték megbízható mérésére*

30. Feltételezett, hogy egy biológiai eszköz valós értéke megbízhatóan mérhető. Ez a feltételezés csak a bekerüléskor, egy olyan biológiai eszköz esetében cáfolható meg, amelyre vonatkozóan nem állnak rendelkezésre piac által meghatározott árak vagy értékek, és amely esetében a valós érték alternatív becsléseiről megállapítható, hogy azok egyértelműen megbízhatatlanok. Ilyen esetben 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, a gazdálkodónak azt az eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén kell értékelnie.
31. A 30. bekezdésben említett feltételezés csak a bekerüléskor cáfolható meg. Az a gazdálkodó, amely korábban a biológiai eszközt az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt, továbbra is az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékeli a biológiai eszközt annak elidegenítéséig.
32. A gazdálkodó a mezőgazdasági terméket a betakarításkor minden esetben annak az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékén értékeli. A jelen standard azt a nézetet tükrözi, hogy egy mezőgazdasági termék valós értéke a betakarítás időpontjában mindig megbízhatóan mérhető.
33. A bekerülési érték, a halmozott értékcsökkenés és a halmozott értékvesztés miatti veszteségek meghatározásakor a gazdálkodó az IAS 2 Készletek, az IAS 16 Ingtatlanok, gépek és berendezések és az IAS 36 Eszközök értékvesztése standardokat veszi figyelembe.

**ÁLLAMI TÁMOGATÁSOK**

34. Az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközkhöz kapcsolódó, feltételhez nem kötött állami támogatás akkor, és csak akkor számolandó el bevételként, amikor az állami támogatás lehívhatóvá válik.
35. Ha az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelt biológiai eszközkhöz kapcsolódó állami támogatás feltételhez kötött, ideértve azt az esetet is, ha egy állami támogatás megszerzéséhez arra van szükség, hogy a gazdálkodó ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet, a gazdálkodónak az állami támogatást bevételként akkor, és csak akkor kell elszámolnia, amikor az állami támogatáshoz kapcsolódó feltételek teljesülnek.
36. Az állami támogatások feltételei és körülményei változóak. Az állami támogatás megszerzéséhez szükség lehet például arra, hogy a gazdálkodó egy bizonyos helyen öt éven keresztül gazdálkodjon, és ha öt évnél rövidebb ideig gazdálkodik, a gazdálkodónak az összes állami támogatást vissza kell térítenie. Ebben az esetben az állami támogatás nem számolható el bevételként, amíg az öt év le nem telik. Ha azonban az állami támogatás lehetővé teszi, hogy az állami támogatás egy részét az eltelt idő alapján megtartsák, a gazdálkodó időarányosan számolja el bevételként az állami támogatást.

37. Ha az állami támogatás olyan biológiai eszközre vonatkozik, amelyet a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelnek (lásd a 30. bekezdést), az IAS 20 Az állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele standard alkalmazandó.
38. A jelen standard az IAS 20-tól eltérő eljárást ír elő, ha az állami támogatás egy olyan biológiai eszközre vonatkozik, amelyet az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéken értékelnek, vagy ha az állami támogatás azt írja elő, hogy a gazdálkodó ne folytasson egy bizonyos mezőgazdasági tevékenységet. Az IAS 20 kizárólag olyan állami támogatásra alkalmazandó, amely halmozott értékcsökkenéssel és halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközre vonatkozik.

## BEMUTATÁS ÉS KÖZZÉTÉTEL

### Bemutató

39. A gazdálkodónak a biológiai eszközei könyv szerinti értékét elkülönítetten kell feltüntetnie magában a mérlegben.

### Közzététel

### Általános

40. A gazdálkodónak közzé kell tennie a biológiai eszközök és mezőgazdasági termékek bekerülésekor, valamint a biológiai eszközök eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékében bekövetkezett változásból a tárgyidőszak alatt keletkezett összes nyereséget vagy veszteséget.
41. A gazdálkodónak ismertetnie kell biológiai eszközeinek minden egyes csoportját.
42. A 41. bekezdésben előírt közzététel történhet leíró magyarázatként vagy számszerűsített formában.
43. A gazdálkodó számára javasolt, hogy számszerűsített formában közölje biológiai eszközeinek minden egyes csoportját, megkülönböztetve a fogyasztható és termő biológiai eszközöket, vagy adott esetben az érett és éretlen biológiai eszközöket. A gazdálkodó közzéteheti például csoportonként a fogyasztható biológiai eszközök és a termő biológiai eszközök könyv szerinti értékét. A gazdálkodó tovább bonthatja ezeket a könyv szerinti értékeket az érett és éretlen eszközökre. Ezek a megkülönböztetések olyan információkat nyújthatnak, amelyek segíthetnek a jövőbeni cash-flow-k ütemezésének felmérésében. A gazdálkodó közzéteszi az ilyen megkülönböztetések elkészítésének alapját.
44. A fogyasztható biológiai eszközök olyan eszközök, amelyeket mezőgazdasági terméként gyűjtenek be vagy biológiai eszközként adnak el. A fogyasztható biológiai eszközre példa a hústermelésre szánt élő állat, az eladásra tartott állatállomány, a halgazdaságban lévő hal, az olyan termények, mint a kukorica és a búza, valamint az épületfa céljából termesztett fa. A termő biológiai eszközök a fogyasztható biológiai eszközökön kívüli eszközök; például a tejelő állatállomány, a szőlővenyige, a gyümölcsfa, valamint azok a fák, amelyekről tűzifát gyűjtenek, de a fa tovább él. A termő biológiai eszközök nem mezőgazdasági termékek, hanem inkább önmagukat újítják meg.
45. A biológiai eszközök az érett biológiai eszközök vagy az éretlen biológiai eszközök közé sorolhatók. Az érett biológiai eszközök azok az eszközök, amelyek elérték a begyűjthetőség állapotát (a fogyasztható biológiai eszközök esetében), vagy amelyek képesek a rendszeres betakarítást elviselni (a termő biológiai eszközöknél).
46. Ha a pénzügyi kimutatásokkal együtt közzétett információkban máshol nem tették közzé, a gazdálkodó köteles ismertetni:

- a) a biológiai eszközök minden egyes csoportjára vonatkozóan tevékenységeinek jellegét; és

- b) az alábbiak fizikai mennyiségeinek nem pénzügyi értékeléseit vagy becsléseit:
- i. a gazdálkodó biológiai eszközeinek minden egyes csoportját az adott időszak végén; és
  - ii. a mezőgazdasági termékek hozamát az adott időszak alatt.
47. A gazdálkodó köteles közzétenni a mezőgazdasági termékek minden egyes csoportjánál a betakarításkori valós értéknek és a biológiai eszközök minden egyes csoportjánál a valós értéknek a meghatározása során alkalmazott módszereket és jelentős feltételezéseket.
48. A gazdálkodó köteles közzétenni az adott időszak alatt betakarított mezőgazdasági termékeknek a betakarításkor meghatározott, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékét.
49. A gazdálkodó köteles közzétenni:
- a) azoknak a biológiai eszközöknek a létezését és könyv szerinti értékét, amelyek tulajdonjoga korlátozott, valamint a kötelezettségek biztosítékeként elzálogosított biológiai eszközök könyv szerinti értékét;
  - b) a biológiai eszközök fejlesztésével vagy megszerzésével kapcsolatos elkötelezettségek összegét; és
  - c) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó pénzügyi kockázatkezelési stratégiákat.
50. A gazdálkodónak be kell mutatnia a biológiai eszközök könyv szerinti értékében a tárgyidőszak kezdete és vége között felmerült változások levezetését. Összehasonlító adatok nem szükségesek. A levezetésnek tartalmaznia kell:
- a) az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékben bekövetkezett változásokból származó nyereséget vagy veszteséget;
  - b) a vásárlások miatt bekövetkező növekményeket;
  - c) az értékesítések miatt bekövetkező csökkenéseket;
  - d) a betakarítás miatt történő csökkenéseket;
  - e) az üzleti kombinációból származó növekményeket;
  - f) egy külföldi egység pénzügyi kimutatásainak átszámításakor felmerülő nettó átváltási különbözleteket; és
  - g) az egyéb változásokat.
51. Egy biológiai eszköznek az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értéke fizikai változások és a piacon bekövetkező árváltozások miatt is megváltozhat. A fizikai változások és az árváltozások elkülönített közzététele hasznos a tárgyidőszak teljesítményének és a jövőbeni kilátásoknak a felmérésekor, különösen abban az esetben, ha a termelési ciklus meghaladja az egy évet. Ilyen esetekben a gazdálkodó számára javasolt, hogy csoportonként vagy más módon tegye közzé a fizikai változások és az árváltozások miatt a nettó eredménybe beszámított, az eladáskor felmerülő becsült költségekkel csökkentett valós értékben bekövetkezett változás mértékét. Ez az információ általában kevésbé hasznos, ha a termelési ciklus nem éri el az egy évet (például grillcsirkenevelés vagy gabonatermesztés esetén).
52. A biológiai átalakítás többféle típusú fizikai változást eredményez – úgymint növekedést, elfajzást, termesztést és szaporítást, amelyek mindegyike megfigyelhető és mérhető. A fenti fizikai változások mindegyikének közvetlen kapcsolata van a jövőbeni gazdasági hasznoval. A biológiai eszköz valós értékében a betakarítás következtében történt változás szintén fizikai változás.
53. A mezőgazdasági tevékenység gyakran ki van téve az időjárásból, betegségekből és az egyéb természeti jelenségekből származó kockázatoknak. Ha egy olyan esemény következik be, amely mérete, jellege vagy gyakorisága miatt lényeges a gazdálkodó adott időszakban nyújtott teljesítményének megértéséhez, a kapcsolódó bevételi és ráfordítási tételek jellegét és összegét az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standard szerint kell közzétenni. Példaként felsorolható a vírusos betegség kitörése, az árvíz, a súlyos aszály vagy fagy, valamint a rovarkár.



A biológiai eszközökkel kapcsolatos további közzétételek, ha a valós érték nem mérhető megbízhatóan

54. Ha egy gazdálkodó biológiai eszközeit a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken (lásd 30. bekezdés) értékeli az adott időszak végén, a gazdálkodónak az ilyen biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:
- a) a biológiai eszközök leírását;
  - b) magyarázatot arról, miért nem mérhető a valós érték megbízhatóan;
  - c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található;
  - d) az alkalmazott értékcsökkentési módszert;
  - e) az alkalmazott hasznos élettartamokat vagy értékcsökkenési rátákat; és
  - f) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenési leírást (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az adott időszak elején és végén.
55. Ha a tárgyidőszak alatt a gazdálkodó a biológiai eszközöket a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékeli (lásd a 30. bekezdést), a gazdálkodónak közzé kell tennie az ilyen biológiai eszközök értékesítésekor elszámolt nyereséget vagy veszteséget, és az 50. bekezdésben előírt levezetésben elkülönítve kell közölni az ilyen biológiai eszközökhöz kapcsolódó összegeket. Ezenkívül a levezetésnek tartalmaznia kell az alábbi, az adott biológiai eszközökhöz kapcsolódó, a nettó nyereségbe vagy veszteségbe beszámított összegeket:
- a) értékvesztés miatti veszteségek;
  - b) az értékvesztés miatti veszteségek visszaírása; és
  - c) az értékcsökkenést.
56. Ha a korábban a halmozott értékcsökkenéssel és a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel csökkentett bekerülési értéken értékelt biológiai eszközök valós értéke a tárgyidőszak alatt megbízhatóan mérhetővé válik, a gazdálkodónak ezekre a biológiai eszközökre vonatkozóan közzé kell tennie:
- a) a biológiai eszközök leírását;
  - b) annak magyarázatát, miért vált a valós érték megbízhatóan mérhetővé; és
  - c) a változás hatását.

#### Állami támogatások

57. A gazdálkodónak a jelen standard hatálya alá tartozó mezőgazdasági tevékenységre vonatkozóan közzé kell tennie:
- a) a pénzügyi kimutatásokban elszámolt állami támogatások jellegét és mértékét;
  - b) az állami támogatásokhoz kapcsolódó nem teljesített feltételeket és egyéb függő tételeket; és
  - c) az állami támogatások szintjében várható jelentős csökkenéseket.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

58. A jelen Nemzetközi Számviteli Standard a 2003. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokra vonatkozó éves pénzügyi kimutatások tekintetében lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha egy gazdálkodó a 2003. január 1-jét megelőzően kezdődő időszakokra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.
59. A jelen standard nem vezet be különleges átmeneti rendelkezéseket. A jelen standard bevezetését az IAS 8 Az időszak nettó nyeresége vagy vesztesége, alapvető hibák és a számviteli politika változásai standarddal összhangban kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-1****Következetesség – a készletek különböző bekerülési érték formulái**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 2 Készletek

*Kérdés*

1. Az IAS 2 21. és 23. bekezdése az általánosságban egymással felcserélhető, vagy a nem valamely specifikus projekt céljaira gyártott és elkülönített készletekre nézve különféle bekerülésiérték-formulák (FIFO, súlyozott átlagos bekerülési érték vagy LIFO) alkalmazását engedi meg.
2. A kérdés az, hogy egy adott gazdálkodó alkalmazhat-e különböző bekerülésiérték-formulákat a készletek különböző típusaira.

*Konszenzus*

3. A gazdálkodónak ugyanazt a bekerülésiérték-formulát kell alkalmaznia a hasonló jellegű és rendeltetésű összes készletre. A különböző jellegű vagy rendeltetésű készletek esetében (például ha bizonyos áruféleségeket egy adott szegmensben használnak fel, és ugyanolyan típusú áruféleségeket egy másik szegmensben) indokolt lehet eltérő bekerülésiérték-formulák használata. A készletek különböző földrajzi elhelyezkedése (és a vonatkozó adószabályok eltérése) önmagában nem ad kellő indokot az eltérő bekerülésiérték-formulák alkalmazására.

A konszenzus időpontja: 1997. július.

Hatálybalépés napja: az 1999. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakok; korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-2****Következetesség – A hitelfelvételi költségek aktiválása**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 23 Hitelfelvételi költségek

*Kérdés*

1. Az IAS 23 standard 7. és 11. bekezdése választási lehetőséget nyújt:
  - a) vagy a hitelfelvételi költségek ráfordításként történő elszámolására abban az időszakban, amelyben felmerültek (javasolt eljárás); vagy

- b) azoknak a hitelfelvételi költségeknek az adott eszköz bekerülési értékének részeként történő aktiválására, amelyek közvetlenül egy minősített eszköz beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdoníthatók (megengedett alternatív eljárás).
2. A kérdés az, hogy egy gazdálkodónak, amely a hitelfelvételi költségek aktiválásának politikáját választotta, ezt a politikát kell-e alkalmaznia valamennyi minősített eszköz esetében, vagy választhatja-e azt, hogy egyes minősített eszközök esetében aktiválja a hitelfelvételi költségeket, mások esetében pedig nem.

#### Konszenzus

3. Amikor egy gazdálkodó a megengedett alternatív eljárást veszi át, ezt az eljárást következetesen kell alkalmaznia minden olyan hitelfelvételi költségre, amely közvetlenül a gazdálkodó egyes minősített eszközei beszerzésének, megépítésének vagy előállításának tulajdonítható. Amennyiben az IAS 23 standard 11. bekezdésében leírt valamennyi feltétel teljesül, akkor a gazdálkodónak folytatnia kell az ilyen hitelfelvételi költségek aktiválását még akkor is, ha az eszköz könyv szerinti értéke meghaladja annak megtérülő értékét. Mindazonáltal, az IAS 23 standard 19. bekezdése kifejti, hogy ilyen esetekben az eszköz könyv szerinti értékét le kell írni, hogy az értékvesztés miatti veszteség elszámolásra kerüljön.

A konszenzus időpontja: 1997. július.

Hatálybalépés napja: az 1998. január 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakok; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politikák változásait az IAS 23 standard 30. bekezdésében leírt átmeneti követelmények szerint kell elszámolni. Következésképpen, ha egy gazdálkodó a megengedett alternatív eljárást alkalmazza, azt is választhatja, hogy nem aktiválja minden hitelfelvételi költséget, amely a jelen értelmezés hatálybalépése előtt merült fel.

### ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-3

#### Társult vállalkozásokkal szembeni tranzakciók nem realizált nyereségének és veszteségének kiszűrése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása

#### Kérdés

1. Bár az IAS 28 standard 16. bekezdése hivatkozik az IAS 27-ben felsorolt konszolidálási eljárásokra, nem ad határozott iránymutatást a befektető (vagy konszolidált leányvállalatai) és a társult vállalkozások közötti „felfelé irányuló” vagy „lefelé irányuló” ügyletekből származó nem realizált nyereség vagy veszteség kiszűrése vonatkozásban. „Felfelé irányuló” ügyletek például egy társult vállalkozás által a befektető (vagy konszolidált leányvállalatai) részére történő eszközértékesítések. „Lefelé irányuló” ügyletek például a befektető (vagy konszolidált leányvállalatai) által a társult vállalkozás részére történő eszközértékesítések.
2. A kérdés az, hogy milyen mértékben kell a befektetőnek kiszűrnie a befektető (vagy konszolidált leányvállalatai) és a tőke módszerrel elszámolt társult vállalkozások közötti ügyletekből származó nem realizált nyereséget vagy veszteséget.

#### Konszenzus

3. Ha egy társult vállalkozást a tőke módszer alkalmazásával számolnak el, a befektető (vagy konszolidált leányvállalatai) és a társult vállalkozások közötti „felfelé irányuló” vagy „lefelé irányuló” ügyletekből származó nem realizált nyereséget vagy veszteséget a befektetőnek a társult vállalkozásban lévő érdekeltsége arányában kell kiszűrnie.

4. A nem realizált veszteséget nem kell kiszűrni, amennyiben a tranzakció az átadott eszköz értékvesztésére szolgáltat bizonyítékot.

A konszenzus időpontja: 1997. július.

Hatálybalépés napja: az 1998. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő időszakok; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-6

### A meglévő szoftver módosításának költségei

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: A pénzügyi kimutatások elkészítésére és bemutatására vonatkozó IASC Keretelvek

#### Kérdés

1. A gazdálkodóknál a meglévő szoftverrendszerek módosításával kapcsolatban jelentős költségek merülhetnek fel. Ezek a költségek például a további üzemeltetés érdekében merülhetnek fel, mint az évezredváltás („szoftver 2000 költség”), vagy egy új devizanem bevezetése (mint az euro).
2. A kérdés az, hogy:
  - a) ezek a költségek aktiválásra kerülhetnek-e; és ha nem,
  - b) mikor kell ezeket a költségeket ráfordításként elszámolni.
3. A jelen értelmezés nem foglalkozik a) az értékesítés céljából előállított szoftver módosításának költségeivel; b) a szoftvercsere beszerzésének költségeivel; c) a rendszer elvárt teljesítményének fenntartásán túlmenő fejlesztéseivel („upgrading”); és d) a meglévő számítógépes szoftver értékvesztés miatti veszteségének elszámolásával.

#### Konszenzus

4. Azokat a költségeket, amelyek azoknak a jövőbeli gazdasági hasznoknak a helyreállítása vagy fenntartása érdekében merültek fel, amelyeket a meglévő szoftverrendszerek eredetileg becsült teljesítményszintje alapján a gazdálkodó elvárhat, költségként akkor, és csak akkor kell elszámolni, amikor a helyreállítási vagy a fenntartási munkát elvégzik (például, hogy azok az eredetileg tervezettek szerint legyenek képesek működni az évezredváltás után vagy az euro bevezetése után).

#### Közzététel

5. A jelentősebb szoftvermódosítási igények jelentős bizonytalansági tényezőt jelenthetnek. Az IAS 1 standard 8. bekezdésének megfelelően a gazdálkodók számára ajánlott azoknak a fő bizonytalansági tényezőknek a pénzügyi kimutatásokon kívül történő bemutatása, amelyekkel a gazdálkodók szembesülnek (például a jelentősebb szoftvermódosításokkal kapcsolatban a már felmerült, és a jövőbeni időszakokban tervezetten még felmerülő teendők és kiadások).

A konszenzus időpontja: 1997. október.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-7****Az euro bevezetése**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai

*Kérdés*

1. 1999. január 1-jétől, a Gazdasági és Monetáris Unió (Economic and Monetary Union – EMU) tényleges beindulásától kezdve az euro önálló pénznem lesz, és az átváltási árfolyamokat az euro és a részt vevő nemzeti pénznemek között visszavonhatatlanul rögzítik, tehát ettől az időponttól fogva ezeknél a pénznemeknél kiküszöbölődnek a későbbi árfolyam-különbözetekből adódó kockázatok.
2. Az a kérdés, hogyan kell alkalmazni az IAS 21 standardot az Európai Unió részt vevő tagállamainak nemzeti pénznemeiről az euróra történő átállás („az átállás”) esetében.

*Konszenzus*

3. Az átállásra szigorúan alkalmazni kell az IAS 21 standardnak a külföldi pénznemben kötött ügyletek és a külföldi érdekeltségekről készült pénzügyi kimutatások átszámítására vonatkozó előírásait. Ugyanezt kell alkalmazni az átváltási árfolyamok rögzítésére azoknak az országoknak az esetében is, amelyek egy későbbi időpontban csatlakoznak az EMU-hoz.
4. Ez konkrétan azt jelenti, hogy:
  - a) az ügyletekből származó, külföldi pénznemben lévő monetáris eszközöket és kötelezettségeket továbbra is a záró árfolyamon kell átszámítani a beszámoló pénznemére. Bármely ebből származó árfolyam-különbözetet azonnal bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni, kivéve hogy a gazdálkodónak továbbra is alkalmaznia kell az olyan árfolyam-nyereségekre és -veszteségekre vonatkozó meglévő számviteli politikáját, amelyek a jövőbeli ügyletek vagy kötelezettségvállalások árfolyamkockázatának csökkentése céljából kötött külföldi pénznemben lévő szerződésekkel kapcsolatosak (előzetes fedezeti ügylet);
  - b) a külföldi egységek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos halmozott árfolyam-különbözeteket továbbra is a saját tőke részeként kell kimutatni, és csak a külföldi egységbe történt nettó befektetés elidegenítésekor kell bevételként vagy ráfordításként elszámolni; és
  - c) a részt vevő pénznemekben megadott kötelezettségek átszámításából keletkező árfolyam-különbözeteket nem lehet a kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékében figyelembe venni.

A konszenzus időpontja: 1997. október.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 1998. június 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-8****Az IAS első alkalmazása a számvitel elsődleges alapjaként**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása

*Kérdés*

1. A gazdálkodó pénzügyi kimutatásait először kívánja a Nemzetközi Számviteli Standardoknak (IAS) teljes egészében megfelelőként megjelölni. Lehetséges, hogy korábban a pénzügyi kimutatásait csak a nemzeti számviteli előírásoknak (nemzeti Általánosan Elfogadott Számviteli Alapelvek – a továbbiakban nemzeti GAAP) a számvitel elsődleges alapjaként való alkalmazásával készítette el. Továbbá az is lehetséges, hogy a pénzügyi kimutatásait részben a nemzeti GAAP, részben az IAS szerint készítette, amely esetben a nemzeti GAAP-et tekintenek a számvitel elsődleges alapjának. Az (1997-ben módosított) IAS 1 és az IAS 8 nem ad konkrét útmutatást arra vonatkozóan, hogy hogyan számolják el az áttérést a számvitel elsődleges alapjai tekintetében a nemzeti GAAP-ről az IAS-re.
2. A kérdés az, hogy:
  - a) hogyan készítse el és mutassa be a gazdálkodó pénzügyi kimutatásait abban az időszakban, amikor a Nemzetközi Számviteli Standardokat először alkalmazza teljeskörűen a számvitel elsődleges alapjaként; és
  - b) amikor a Nemzetközi Számviteli Standardokat először alkalmazzák teljeskörűen a számvitel elsődleges alapjaként, az egyes standardok és értelmezések átmeneti rendelkezéseit hogyan alkalmazzák a standardok és értelmezések hatálybalépésekor már meglévő tételek egyenlegeire.

*Konszenzus*

3. Abban az időszakban, amikor a Nemzetközi Számviteli Standardokat először alkalmazzák teljeskörűen a számvitel elsődleges alapjaként, a gazdálkodó pénzügyi kimutatásait úgy kell elkészíteni és bemutatni, mintha a pénzügyi kimutatásokat mindig is az első alkalmazás időszakára hatályos standardoknak és értelmezéseknek megfelelően készítették volna. Ezért az első alkalmazás időszakára hatályos standardokat és az értelmezéseket visszamenőlegesen kell alkalmazni, kivéve ha:
  - a) az egyes standardok és értelmezések eltérő átmeneti eljárást írnak elő vagy engednek meg; vagy
  - b) az előző időszakokra vonatkozó módosítás összege nem határozható meg megbízható módon.
4. Az összehasonlító adatokat az IAS-nek megfelelően kell elkészíteni és bemutatni.
5. A Nemzetközi Számviteli Standardokra való áttérés miatt szükséges bármely módosítást a legkorábbi IAS szerint bemutatott időszak nyitó felhalmozott eredményének módosításaként kell kezelni.
6. Amikor a Nemzetközi Számviteli Standardokat először alkalmazzák a számvitel elsődleges alapjaként, a gazdálkodónak a hatályos standardok és értelmezések átmeneti rendelkezéseit csak az adott standardban és értelmezésben megadott időponttal végződő időszakokra kell alkalmaznia.

*Közzététel*

7. Abban az időszakban, amikor a Nemzetközi Számviteli Standardok először kerülnek alkalmazásra a számvitel elsődleges alapjaként, a gazdálkodónak közzé kell tennie:
  - a) ha a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegében való módosítás értékét nem lehet megbízható módon meghatározni, ezt a tényt;
  - b) ahol nem kivitelezhető összehasonlító adatot megadni, ezt a tényt; és
  - c) minden egyes IAS esetében, amely az átmeneti számviteli eljárások közötti választást tesz lehetővé, a választott politikát.
8. Az (1997-ben módosított) IAS 1 standard 11. bekezdésében előírt közzétételekhez kapcsolódóan a gazdálkodók számára javasolt, hogy tegyék közzé azt a tényt, hogy a Nemzetközi Számviteli Standardokat először alkalmazzák teljeskörűen.

Konszenzus időpontja: 1998. január.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 1998. augusztus 1-jén lép hatályba.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-9****Üzleti kombinációk – Akvizícióként vagy érdekeltségek egyesítéseként történő minősítés**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 22 (1998-ban módosított) Üzleti kombinációk <sup>(1)</sup>

**KÉRDÉS**

1. Egy üzleti kombináció minősítésére vonatkozólag az (1998-ban módosított) IAS 22 tartalmaz általános meghatározásokat a 8. bekezdésben, és kiegészítő útmutatásokat, az akvizíciókat illetően a 10–12. bekezdésben, az érdekeltségek egyesítéseit illetően pedig a 13–16. bekezdésben. Az IAS 22 standard világosan kimondja, hogy lényegileg minden esetben azonosítható egy felvásárló, és ezért az érdekeltségek egyesítése várhatóan csak kivételes körülmények között fordul elő. A standard ugyanakkor nem ad határozott útmutatást a fogalmakra és az akvizíciókra és az érdekeltségek egyesítésére vonatkozó útmutatásokat tartalmazó bekezdések kölcsönhatására vonatkozóan.
2. A kérdések a következők:
  - a) hogyan kell értelmezni és alkalmazni az IAS 22-ben szereplő fogalmakat és kiegészítő útmutatást egy üzleti kombináció minősítése esetén; és
  - b) lehetséges-e, hogy egy IAS 22 szerinti üzleti kombináció nem minősíthető sem akvizíciónak, sem érdekeltségek egyesítésének.
3. Ez az értelmezés nem foglalkozik a közös irányítás alatt álló gazdálkodók között kötött ügyletekkel.

**Konszenzus**

4. Egy üzleti kombinációt akvizícióként kell elszámolni, kivéve ha nem azonosítható a felvásárló. Lényegileg minden üzleti kombinációban azonosítható a felvásárló, azaz az egyesülő gazdálkodók egyikének részvényesei ellenőrzést szereznek az egyesített gazdálkodó fölött.
5. Egy üzleti kombináció minősítésének az adott ügylet minden lényeges vonatkozásának és körülményeinek teljes körű mérlegelésén kell alapulnia. Az IAS 22-ben adott útmutatás példákat ad azokra a lényeges tényezőkre, amelyeket figyelembe kell venni, de nem ad minden részletre kiterjedő listát azokról a feltételekről, amelyeknek teljesülniük kell. Annak meghatározásakor, hogy hogyan számoljanak el egy üzleti kombinációt, nem szabad elkülönítve értékelni az egyesített gazdálkodó egyes jellemzőit, mint pl. az egyesülő gazdálkodók szavazati jogait vagy egymáshoz viszonyított valós értéküket.
6. Az IAS 22 standard 15. bekezdésének a), b) és c) pontja leírja az érdekeltségek egyesítésének lényeges tulajdonságait. A gazdálkodónak egy üzleti kombinációt akvizíciónak kell minősítenie, kivéve ha ennek a három jellemzőnek mindegyike fennáll. De még a három jellemző mindegyikének fennállása esetén is csak akkor minősíthet a gazdálkodó egy üzleti kombinációt érdekeltségek egyesítésének, ha bizonyítani tudja, hogy a felvásárló nem azonosítható.
7. Az IAS 22 értelmében valamennyi üzleti kombináció vagy „akvizíció” vagy „érdekeltségek egyesítése”.

A konszenzus időpontja: 1998. január.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés azokra az üzleti kombinációkra lép hatályba, amelyeknek a kezdeti számviteli megjelenítése az 1998. augusztus 1-jén vagy azt követően kezdődő időszakokban történik.

<sup>(1)</sup> Az (1993-as) IAS 22-t 1999. július 1-jei hatállyal hatályon kívül helyezte az (1998-as) IAS 22 Üzleti kombinációk standard. A jelen értelmezésben található hivatkozások aktualizálva lettek az (1998-as) IAS 22 standarddal való összhang érdekében.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-10****Állami közreműködés – nincs specifikus kapcsolat az üzleti tevékenységgel**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 20 Állami támogatások elszámolása és az állami közreműködés közzététele

**Kérdés**

1. Néhány országban a gazdálkodóknak nyújtott állami közreműködés bizonyos régiókban vagy iparágakban végzett üzleti tevékenységek ösztönzését vagy hosszú távú támogatását célozhatja. Lehetséges, hogy az ilyen közreműködések megszerzéséhez előírt feltételek specifikusan nem a gazdálkodó működési tevékenységéhez kapcsolódnak. Ilyen közreműködés lehet például állami erőforrásoknak olyan gazdálkodók részére történő átadása, amelyek:
  - a) egy bizonyos iparágban tevékenykednek;
  - b) nemrégiben privatizált iparágakban folytatják tevékenységüket; vagy
  - c) elmaradott területeken kezdik meg, vagy folytatják tevékenységüket.
2. A kérdés az, hogy az ilyen állami közreműködés az IAS 20 hatókörébe tartozó „állami támogatás”-e, és ezért ennek a standardnak megfelelően kell-e elszámolni.

**Konszenzus**

3. A gazdálkodóknak adott állami közreműködés megfelel az állami támogatásoknak az IAS 20-ban megadott meghatározásának még akkor is, ha nincsenek speciálisan a gazdálkodó üzleti tevékenységéhez kapcsolódó feltételek, csak az a követelmény áll fenn, hogy a gazdálkodónak bizonyos régiókban, vagy iparágakban kell működnie. Ezért az ilyen támogatásokat nem lehet közvetlenül a saját tőkében jóváírni.

A konszenzus időpontja: 1998. január.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 1998. augusztus 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-11****Árfolyam – Jelentős devizaleértékelésekből származó veszteségek aktiválása**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai



## Kérdés

1. A gazdálkodónak eszközök beszerzése eredményeképpen külföldi pénznemben megadott kötelezettségei keletkeznek. Az eszközök beszerzése után a gazdálkodó beszámolójának pénznemét erősen leértékelik, vagy annak értéke jelentősen csökken. Ennek következtében jelentős árfolyamveszteségek keletkeznek, amikor a kötelezettségeket az IAS 21 standard 11 a) bekezdése értelmében a záróárfolyamon értékelik. Az IAS 21 standard 21. bekezdése szerinti megengedett alternatív eljárás több feltétel fennállását írja elő, mielőtt a gazdálkodó az árfolyamveszteségeket a kapcsolódó eszközök könyv szerinti értékében figyelembe vehetné.
2. A kérdések a következők:
  - a) melyik beszámolási időszakban kell fennállniuk a „kötelezettségek nem rendezhetőek” és az „amely ellen gyakorlatilag nem lehet fedezeti ügylettel védekezni” feltételeknek; és
  - b) mikor számít egy eszköz beszerzése „közelmúltbeli”-nek.

## Konszenzus

3. A kötelezettségeken keletkező árfolyamveszteségeket a kapcsolódó eszköz könyv szerinti értékében csak abban az esetben kell figyelembe venni, ha ezeket a kötelezettségeket nem lehetett rendezni és gyakorlatilag nem volt mód ezek fedezésére a beszámoló pénznemének jelentős leértékelését vagy leértékelődését megelőzően. Az eszköz módosított könyv szerinti értéke nem haladhatja meg az eszköz megtérülő értékét.
4. Annak érdekében, hogy a kötelezettségeken keletkező árfolyamveszteségeket a kapcsolódó eszköz könyv szerinti értékében figyelembe lehessen venni, bizonyítani kell, hogy a kötelezettség rendezéséhez szükséges külföldi pénznem nem állt a beszámolót készítő gazdálkodó rendelkezésére, valamint azt, hogy gyakorlatilag nem volt mód az árfolyamkockázat fedezésére (például olyan származékos ügyletekkel, mint a határidős szerződések, opciók vagy egyéb pénzügyi instrumentumok). Ez várhatóan csak ritkán fordul elő, például abban az esetben, ha egy kormány vagy egy központi bank devizakorlátozásai következtében a külföldi pénznemben hiány keletkezik és egyidejűleg fedezeti ügyletekre sincs lehetőség.
5. Ha egyszer már teljesültek az árfolyamveszteségek aktiválásának feltételei, a gazdálkodónak a beszámoló pénznemének első jelentős leértékelése vagy leértékelődése után keletkező további árfolyamveszteségeket csak akkor kell aktiválnia, amennyiben az aktiválás összes feltétele továbbra is fennáll.
6. A „közelmúltbeli” eszközbeszerzések azok a beszerzések, amelyekre a beszámoló pénznemének jelentős leértékelését vagy leértékelődését megelőző 12 hónapon belül került sor.

A konszenzus időpontja: 1998. január.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 1998. augusztus 1-jén lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-12

### Konszolidálás – speciális célú gazdálkodó szervezetek

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és a leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása

*Kérdés*

1. Egy szervezetet lehet korlátozott és jól meghatározható célkitűzés végrehajtására létrehozni (például lízingelésre, kutatási-fejlesztési tevékenység végzésére, vagy pénzügyi eszközök értékpapírosítására). Az ilyen speciális célú gazdálkodó szervezet (Special Purpose Entity – SPE) formája lehet gazdasági társaság, tröszt, társulás, vagy jogi személyiséggel nem bíró társaság. A SPE-ket gyakran jogi rendelkezésekkel hozzák létre, amelyek szigorú és időnként tartós korlátozásokat írnak elő az SPE működésével kapcsolatosan az irányító testület, a vagyonkezelő, vagy az igazgatóság döntéshozatali jogaira vonatkozóan. Ezek a rendelkezések gyakran kikötik, hogy az SPE folyamatos tevékenységét irányító alapelveket az alapítón, vagy a szponzoron kívül más nem módosíthatja (vagyis az SPE-ek úgynevezett „automatikus irányítással” működnek).
2. A szponzor (vagy az a gazdálkodó, amelynek rendeletére az SPE-t létrehozták), gyakran eszközöket ad át az SPE-nek, jogot szerez arra, hogy az SPE birtokában lévő eszközöket használja, vagy szolgáltatást nyújt az SPE-nek, miközben harmadik felek (a „tőkét szolgáltatók”) biztosítják az SPE finanszírozását. Egy olyan gazdálkodó, amely ügyleteket köt az SPE-vel (gyakran az alapító, vagy a szponzor), lényegében ellenőrizheti az SPE-t.
3. Egy SPE-ben lévő hasznhúzó érdekeltség például adósság, saját tőke, részvételi jog, maradványérdekeltség vagy lízing formáját öltheti. Néhány hasznhúzó érdekeltség egyszerűen rögzített vagy megállapított hozamrátát biztosíthat a tulajdonosának, miközben más hasznhúzó érdekeltségek az SPE tevékenységeinek egyéb jövőbeli gazdasági hasznaihoz való jogot vagy hozzáférhetőséget biztosíthatnak a tulajdonosnak. A leggyakrabban az alapító vagy a szponzor (vagy az a gazdálkodó, amelynek rendeletére az SPE-t létrehozták) jelentős hasznhúzó érdekeltséget tart fenn az SPE tevékenységében még akkor is, ha az SPE saját tőkéjének csak kis hányadával bír, vagy semmikora részével sem rendelkezik.
4. Az IAS 27 megköveteli azoknak a szervezeteknek a konszolidációját, amelyek a beszámolót készítő gazdálkodó ellenőrzése alatt állnak. Mindazonáltal a standard nem ad kifejezett útmutatást az SPE-k konszolidációjára vonatkozóan.
5. A kérdés az, hogy milyen körülmények között kell konszolidálnia egy gazdálkodónak egy SPE-t.
6. Ez az értelmezés nem vonatkozik a munkaviszony megszűnése utáni juttatási programokra, vagy a tőkekompenzációs programokra.
7. Egy eszköznek az átadása gazdálkodótól egy SPE részére az adott gazdálkodó értékesítésének minősülhet. Azonban ha az átadás nem is minősül értékesítésnek, az IAS 27-nek és ennek az értelmezésnek a rendelkezései azt jelenthetik, hogy a gazdálkodónak konszolidálnia kell az SPE-t. Ez az értelmezés nem tárgyalja azokat a körülményeket, amelyekben a gazdálkodónak értékesítésként kell kezelni az ilyen ügyleteket, vagy az ilyen jellegű értékesítés következményeinek a kiszűrését a konszolidálás keretében.

*Konszenzus*

8. Egy SPE-t akkor kell konszolidálni, amikor a gazdálkodó és az SPE közötti kapcsolat tartalma azt mutatja, hogy az SPE az adott gazdálkodó ellenőrzése alatt áll.
9. Egy SPE-vel összefüggésben az ellenőrzés származhat az („automata irányítás” alatt álló) SPE tevékenységének előre meghatározásából, vagy más módon. Az IAS 27 standard 12. bekezdése számos olyan körülményt megjelöl, amely ellenőrzést eredményez, még azokban az esetekben is, ha egy gazdálkodó egy másik gazdálkodó szavazatainak felével, vagy a felénél kevesebbel rendelkezik. Hasonlóképpen, az ellenőrzés abban az esetben is fennállhat, ha a gazdálkodó az SPE saját tőkéjében kis részesedéssel bír, vagy nincs részesedése az SPE-ben. Az ellenőrzési elv alkalmazása megköveteli, hogy minden esetben az összes lényeges elem figyelembevétele után döntsenek.
10. Az IAS 27 standard 12. bekezdésében leírt helyzeteken kívül például az alábbi körülmények utalhatnak olyan kapcsolatra, amelyben egy gazdálkodó ellenőrzést gyakorol egy SPE felett, és ennek következtében konszolidálnia kell az SPE-t (további útmutatás ennek az értelmezésnek a függelékében található):
  - a) az SPE tevékenységét lényegében a gazdálkodó érdekében, annak különleges üzleti szükségleteinek megfelelően végzi azért, hogy a gazdálkodónak haszna származzon az SPE működéséből;
  - b) lényegében a gazdálkodó rendelkezik az SPE tevékenységéből származó hasznok többségének megszerzéséhez szükséges döntéshozói képességekkel, vagy egy „automata irányító” rendszer felállításával a gazdálkodó jelölte ki ezeket a döntéshozói képességeket;

- c) a gazdálkodónak lényegében megvan az a joga, hogy megszerezze az SPE-ből származó hasznok többségét, és ezért a gazdálkodó ki lehet téve az SPE tevékenységével járó kockázatoknak; vagy
  - d) a gazdálkodó lényegében megtartja az SPE-vel vagy eszközeivel kapcsolatos fennmaradó vagy tulajdonosi kockázatok többségét azért, hogy az SPE tevékenységéből származó hasznokat megszerezze.
11. Az SPE tevékenységének előzetes meghatározása a gazdálkodó (szponzor vagy más haszonhúzó érdekeltséggel rendelkező fél) által nem minősül az IAS 27 standard 13 b) bekezdésében szereplő korlátozásnak.

A konszenzus időpontja: 1998. június.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés az 1999. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-13

### Közös vezetésű vállalkozások – a tulajdonosok nem pénzbeli hozzájárulásai

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 31 (1998-ban módosított) Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek pénzügyi beszámolója

#### Kérdés

1. Az IAS 31 standard 39. bekezdése a tulajdonos és a közös vállalkozás közötti hozzájárulásokra és adásvételekre egyaránt hivatkozik: „Amikor egy közös vállalkozás tulajdonosa eszközöket ad át vagy ad el a közös vállalkozásnak, a tranzakción realizált nyereség vagy veszteség bármely tételét illetően az elszámolásnak a tranzakció tartalmát kell tükröznie.” Ezen túlmenően, az IAS 31 standard 19. bekezdése kimondja, hogy „a közös vezetésű vállalkozás egy olyan közös vállalkozás, amely egy tőkeegyesítő társaság, személyegyesítő társaság, vagy más olyan egység létrehozását eredményezi, amelyben a vállalkozás minden résztvevője résztulajdonnal rendelkezik”. Nincs kifejezett útmutatás a közös vezetésű vállalkozásoknak („KVV”-k) történő nem pénzbeli eszközökben adott hozzájárulásokon keletkező nyereségek és veszteségek elszámolására vonatkozóan.
2. A KVV-nek adott hozzájárulások a tulajdonosok általi, a KVV-ben levő tőkerészesedésért cserében történő eszközátadások. Az ilyen hozzájárulások számos formában megvalósulhatnak. A hozzájárulások történhetnek a tulajdonosok által a KVV megalapításakor, vagy későbbi időpontban. A tulajdonos(ok) által a KVV-nek átadott eszközökért kapott ellenérték lehet pénz, vagy más olyan ellenszolgáltatás is, amely nem függ a KVV jövőbeni cash-flow-jától („járulékos ellenszolgáltatás”).
3. A kérdések az alábbiak:
  - a) mikor kell a tulajdonosnak a KVV-ben levő tőkerészesedésért cserében a KVV-nek nem pénzbeli eszközökben adott hozzájárulásból származó nyereségek vagy veszteségek megfelelő részét elszámolni az eredménykimutatásban;
  - b) hogyan számolja el a tulajdonos a járulékos ellenszolgáltatásokat; és
  - c) hogyan kell bemutatni bármely nem realizált nyereséget vagy veszteséget a tulajdonos konszolidált pénzügyi kimutatásaiban.

4. Ez az értelmezés foglalkozik a KVV-nek a KVV-ben lévő tőkerészesedésért cserébe adott nem pénzbeli hozzájárulások tulajdonosok általi elszámolásaival, akár a tőkemódszerrel, akár az arányos konszolidáció módszerével számolják el az ilyen tőkerészesedést.

#### Konszenzus

5. Az IAS 31 standard 39. bekezdésének a KVV-nek a KVV-ben lévő tőkerészesedésért cserében adott nem pénzbeli hozzájárulásokra vonatkozó alkalmazásakor, a tulajdonosnak az adott időszak eredménykimutatásában a nyereségnek vagy veszteségnek a más tulajdonosok tőkerészesedésére eső részét kell elszámolnia, kivéve ha:

- a hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszköz(ök) tulajdonjogával járó jelentős kockázatok és hasznok nem szálltak át a KVV-re;
- a nem pénzbeli hozzájáruláson keletkező nyereség vagy veszteség megbízhatóan nem mérhető; vagy
- a hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszközök hasonlóak a más tulajdonosok által hozzájárulásként átadottakhoz. A nem pénzbeli eszközök akkor hasonlóak a más tulajdonosok által hozzájárulásként átadottakhoz, ha azok jellege hasonló, rendeltetése hasonló ugyanabban az üzletágban, és azok hasonló valós értékkel bírnak. Egy hozzájárulás csak akkor felel meg a hasonlóság kritériumának, ha annak minden lényeges komponens eszköze hasonló a más tulajdonosok által hozzájárulásként átadottakhoz.

Ha az a)–c) pontokban felsorolt kivételek bármelyike fennáll, a nyereséget vagy veszteséget nem realizálnak tekintik, és ezért azokat az eredménykimutatásban nem számolják el, kivéve ha a 6. bekezdést is alkalmazni kell.

6. Amennyiben a KVV-ben való tőkerészesedésen túl a tulajdonos pénzbeli vagy nem pénzbeli – a hozzájárulásként általa átadottaktól különböző – eszközöket is kap, a tranzakción keletkező nyereség vagy veszteség megfelelő részét a tulajdonosnak az eredménykimutatásban el kell számolnia.

7. A KVV-nek hozzájárulásként átadott nem pénzbeli eszközökön keletkező nem realizált nyereséget vagy veszteséget az arányos konszolidáció módszere alapján a mögöttes eszközzel szemben, vagy a tőkemódszer alapján a befektetéssel szemben kell kiszűrni. Az ilyen nem realizált nyereséget vagy veszteséget nem lehet a tulajdonos konszolidált mérlegében halasztott nyereségként vagy veszteségként kimutatni.

Konszenzus időpontja: 1998. június.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-14

### **Ingtatlanok, gépek és berendezések – Tételek értékvesztésének vagy hiányának kompenzálása**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések (1998-ban módosított)

*Kérdés*

1. A gazdálkodók pénzbeli és nem pénzbeli kompenzációt kaphatnak harmadik felektől az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztésének vagy hiányának a kompenzálására. A kapott pénzbeli kompenzációt gyakran kényszerű gazdasági okok miatt fel kell használni az értékvesztett eszköz helyreállítására, vagy új eszközök megépítésére vagy megvásárlására, az elvesztett, vagy átengedett eszközök pótlása érdekében. Az IAS 16 standard nem ad kifejezett iránymutatást arra nézve, hogy az ilyen pénzbeli vagy nem pénzbeli kompenzációt hogyan kell elszámolni.
2. Az ilyen esetek például:
  - a) az ingatlanok, gépek és berendezések például természeti katasztrófák, lopás, vagy hozzá nem értő használat következtében bekövetkező értékvesztését, vagy elvesztését követően, a biztosítótársaságok által teljesített térítés;
  - b) az államtól az általa kisajátított ingatlan, gép és berendezés tételek (például közcélokra használandó földterületek) ellenében adott kártérítés;
  - c) ingatlanok, gépek és berendezések tételeinek nem önkéntes átalakításával kapcsolatos térítés, például létesítmények kijelölt városi területről nem városi jellegű területre történő áthelyezése, az országos földhasználati politikával összhangban; vagy
  - d) az értékvesztett, vagy elvesztett eszköz részben, vagy egészben történő fizikai pótlása.
3. A kérdés az, hogy hogyan kell a gazdálkodónak elszámolnia:
  - a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztését vagy hiányát;
  - b) a kapcsolódó harmadik felektől származó térítést; és
  - c) az eszközök későbbi helyreállítását, megvásárlását vagy megépítését.

*Konszenzus*

4. Az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztése vagy hiánya, a harmadik féltől követelt vagy tőle kapott kompenzáció, és az eszközök későbbi megvásárlása, megépítése vagy pótlása önálló gazdasági események, és ezeket ennek megfelelően kell elszámolni. A három gazdasági eseményt egymástól elkülönítetten a következők szerint kell elszámolni:
  - a) az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztését az IAS 36 standardnak megfelelően kell elszámolni; az ingatlanok, gépek és berendezések használatból való kivonását vagy elidegenítését az IAS 16 (1998-ban módosított) standardnak megfelelően kell elszámolni;
  - b) az értékvesztett, elvesztett vagy átengedett ingatlanok, gépek és berendezések tételeiért harmadik felektől kapott pénzbeli vagy nem pénzbeli térítést azok elszámolásakor kell kimutatni az eredménykimutatásban; és
  - c) a pótlásként helyreállított, megvásárolt vagy megépített vagy a térítésként kapott eszközök költségét az IAS 16 (1998-ban módosított) standardnak megfelelően kell meghatározni és bemutatni.

*Közzététel*

5. Az ingatlanok, gépek és berendezések értékvesztéséért vagy hiányáért elszámolt pénzbeli vagy nem pénzbeli térítési összegeket elkülönítetten közzé kell tenni.

A konszenzus időpontja: 1998. június.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés az 1999. július 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba; a korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-15****Operatív lízing – Ösztönzők**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 17 Lízingek (1997-ben módosított)

*Kérdés*

1. Új vagy megújított operatív lízing esetén a lízingbeadó ösztönzőket kínálhat fel ahhoz, hogy a lízingbevevő megkösse a szerződést. Az ilyen ösztönzőkre példa lehet egy kezdeti készpénzfizetés a lízingbe vevőnek, vagy a lízingbevevő költségeinek a lízingbeadó általi megtérítése vagy átvállalása (például áthelyezési költségek, a lízingtárgy felújításai és a lízingbevevőnek korábban fennálló lízingkötelezettségeivel kapcsolatos költségek). De az is lehetséges, hogy a lízing kezdeti időszakában csökkentett vagy nulla lízingdíjban állapodnak meg.
2. A kérdés az, hogy az operatív lízing ügyletekben nyújtott ösztönzőket hogyan kell megjeleníteni a lízingbeadó és a lízingbevevő pénzügyi kimutatásaiban.

*Konszenzus*

3. Az új vagy megújított operatív lízing megkötésére kínált valamennyi ösztönzőt a lízingtárgy használatáért a szerződés szerint fizetendő ellenérték részeként kell megjeleníteni az ösztönzők jellegétől vagy formájától, vagy az összegek megfizetésének ütemezésétől függetlenül.
4. A lízingbeadónak az ösztönzők összesített költségét a lízingdíjbevételek csökkentéseként lineárisan kell a lízing időtartama során elszámolnia, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi azt az időbeli megoszlást, ahogyan a lízingelt eszközökből származó hasznok csökkennek.
5. A lízingbevevőnek az ösztönzők összesített hasznát a lízingdíj-ráfordítások csökkentéseként kell elszámolnia lineárisan a lízing időtartama során, kivéve ha valamilyen más szisztematikus alap jobban tükrözi a lízingbevevő lízingelt eszközökből származó hasznának az időbeli megoszlását.
6. A lízingbevevőnél felmerült költségeket – ideértve a korábban fennálló lízingügyletekkel kapcsolatosan felmerült költségeket is (például a felmondási, áthelyezési költségeket vagy a lízingtárgy felújítási költségét) – a lízingbevevőnek az ilyen költségekre alkalmazandó Nemzetközi Számviteli Standardok előírásai szerint kell elszámolnia, ideértve azokat a költségeket is, amelyek az ösztönzőkről szóló megállapodás szerint ténylegesen megtérülnek.

A konszenzus időpontja: 1998. június.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés az 1999. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő lízingidőszakokra lép hatályba.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-18****Következetesség – Alternatív módszer**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása

*Kérdés*

1. Bizonyos IASC-standardok a gazdálkodó számára kifejezett választási lehetőségeket kínálnak a pénzügyi kimutatások elkészítéséhez alkalmazott alternatív számviteli politikák között. Némely standard, amely a számviteli politika tekintetében kifejezett választási lehetőséget enged meg, kijelöli azt a módszert, amely alapján ez a választás a gyakorlatban végrehajtható. Például az IAS 39 standard 104. bekezdése megjelöli, hogy a gazdálkodó két politika között választhat az értékesíthető pénzügyi eszközök valós értékének elszámolásakor, és a kiválasztott politikát kell alkalmaznia minden értékesíthető pénzügyi eszköz esetében. Más standardok nem rendelkeznek a választás módjáról.
2. A kérdés az, hogy a számviteli politika megválasztása miként menjen végbe azon IASC-standardokkal összefüggésben, amelyek kifejezett választást engednek meg a számviteli politikák között, de a választás módjáról nem rendelkeznek. A fő kérdés az, hogy ha egyszer kiválasztanak egy számviteli politikát, akkor ezt az eljárást kell-e következetesen alkalmazni az összes olyan tételre, amely a választási lehetőséget tartalmazó specifikus előírás alapján kerül elszámolásra.

*Konszenzus*

3. Amennyiben egy adott Nemzetközi Számviteli Standard vagy Értelmezés alapján több számviteli politika is alkalmazható, a gazdálkodónak ki kell választania ezen politikák egyikét és azt következetesen kell alkalmaznia, kivéve ha a standard vagy az értelmezés kifejezetten előírja vagy megengedi a tételek (ügyletek, események, egyenlegek, összegek stb.) olyan kategorizálását, amelyekre eltérő politikák helyénvalóak lehetnek. Ha a standard előírja vagy megengedi a tételek kategorizálását, akkor minden egyes kategóriára a legmegfelelőbb számviteli politikát kell kiválasztani és következetesen alkalmazni. (Ehhez a jelen értelmezés A. és B. függelékében további iránymutatás található.)
4. Ha a megfelelő kezdeti politika kiválasztásra került a 3. bekezdés előírásainak megfelelően, annak megváltoztatása csak az IAS 8 standard 2. bekezdésének megfelelő módon történhet, és ezt valamennyi – a 3. bekezdés szerinti – tételre, vagy a tételek összes kategóriájára alkalmazni kell.

A konszenzus időpontja: 1999. május.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés a 2000. július 1-jével vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba. A korábbi alkalmazás javasolt. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

### ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-19

#### **A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy a SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozások: IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai és IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban (1994-ben átszerkesztett) <sup>(1)</sup>

*Kérdés*

1. Az IAS 21 standard 4. bekezdése megállapítja, hogy miközben az a standard nem írja elő, hogy a gazdálkodónak milyen pénznemben kell pénzügyi kimutatásait elkészítenie, egy gazdálkodó rendszerint annak az országnak a pénznemét használja, amelyben székhelye található. Jóllehet az IAS 21 úgy határozza meg a „beszámoló pénzneme” kifejezést, mint a pénzügyi kimutatások prezentálására alkalmazott pénznemet, a gazdálkodó által a beszámolóban alkalmazott pénznemnek a pénzügyi kimutatásokban használt számviteli értékelésekre vonatkozóan is jelentős a hatása.

<sup>(1)</sup> Lásd még a SIC-30 A beszámoló pénzneme – Az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás értelmezést.

2. Az IAS 21 standard 7. bekezdése a külföldi pénznemet úgy határozza meg, mint olyan pénznemet, amely eltér a gazdálkodó beszámolójának pénznemétől. Ezért a beszámoló pénznemének kiválasztása után minden egyéb pénznem külföldi pénznemként kezelendő. A külföldi pénznemen alapuló ügyletek elszámolásával és a külföldi érdekeltségek pénzügyi kimutatásainak átszámításával kapcsolatos eljárásokat az IAS 21 részletezi. Az IAS 21 standard 36. bekezdése a pénzügyi beszámolóit egy hiperinflációs gazdaság pénznemében készítő külföldi gazdálkodóra nézve a beszámolási pénznem kiválasztásának további következményeit is megemlíti. Az ilyen külföldi gazdálkodó pénzügyi kimutatásait az IAS 29 alapján újra megállapítják, mielőtt azokat a beszámolót készítő gazdálkodó beszámolójának pénznemére átszámítanák. Az IAS 29 standard 8. bekezdése az olyan gazdálkodótól szintén megköveteli az újramegállapítást, amely saját pénzügyi kimutatásainak elkészítéséhez egy hiperinflációs gazdaság pénznemét használja beszámoló pénznemként.
3. A kérdések azok, hogy:
  - a) hogyan határozza meg a gazdálkodó a pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételek értékeléséhez alkalmazandó pénznemet (az „értékelés pénzneme”);
  - b) a gazdálkodó a pénzügyi kimutatásainak készítéséhez az értékelés pénznemétől eltérő pénznemet is használhat-e (a „prezentálás pénzneme”); és
  - c) ha a prezentálás pénzneme különbözhet az értékelés pénznemétől, a pénzügyi kimutatásokat hogyan kell átszámítani az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére.
4. Az IAS 21 standard 5. bekezdése megállapítja, hogy az IAS 21 standard nem foglalkozik a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak arról a pénznemről, amelyben a pénzügyi kimutatásait prezentálja az IAS-szel összhangban, egy másik pénznemre történő olyan átszámításával, amelyet az egy adott pénznemhez szokott felhasználók kényelme miatt vagy más hasonló okokból készítenek el. Következésképpen, az ilyen újramegállapításokkal a jelen értelmezés nem foglalkozik.

#### Konszenzus

5. Az értékelés pénznemének hasznos, és az adott gazdálkodó számára lényeges események és körülmények gazdasági tartalmát tükröző információkat kell nyújtania a gazdálkodóról. Ha egy bizonyos pénznemet jelentős mértékben használnak, vagy az adott pénznemnek jelentős hatása van a gazdálkodóra, ez a pénznem megfelelő lehet arra, hogy értékelési pénznemként használják (további útmutatást a jelen értelmezésnek az A. függeléke ad). Minden olyan ügyletet, amelyet más pénznemben kötöttek, mint az értékelés pénzneme, az IAS 21 alkalmazásakor külföldi pénznemen alapuló ügyletként kell kezelni.
6. Ha egyszer kiválasztják az értékelés pénznemét, azt nem lehet megváltoztatni, kivéve ha – ennek az értelmezésnek az 5. bekezdésében meghatározottak alapján – az adott gazdálkodó számára fontos eseményekben és körülményekben változás történik.
7. Ha a jelen értelmezés 5. bekezdésében meghatározottak alapján az értékelés pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, akkor:
  - a) a gazdálkodó saját pénzügyi kimutatásait az IAS 29 alapján újra meg kell állapítani; és
  - b) ha a gazdálkodó az IAS 21-ben meghatározottak szerint külföldi egység és egy másik beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásaiba bevonják, annak pénzügyi kimutatásait az IAS 29 standardnak megfelelően újra meg kell állapítani, mielőtt azokat átszámítanák a beszámolót készítő gazdálkodó beszámolójának pénznemére.
8. Ha a jelen értelmezés 5. bekezdésében meghatározottak alapján egy nem hiperinflációs gazdasággal rendelkező ország pénznemét választják az értékelés pénznemének, a gazdálkodónak nem kell a pénzügyi kimutatásait az IAS 29 alapján újból megállapítania.
9. Bár egy gazdálkodó rendszerint a jelen értelmezés 5. bekezdésében meghatározott értékelési pénznemmel azonos pénznemben készíti pénzügyi kimutatásait, a gazdálkodó másik pénznemet is választhat a pénzügyi kimutatásainak a bemutatására. Egy beszámolót készítő gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak az értékelés pénzneméről egy másik pénznemre történő átszámításának módszerét a Nemzetközi Számviteli Standardok nem részletezik. Mindazonáltal a pénzügyi kimutatásokban a pénzügyi helyzet, a pénzügyi teljesítmény és a pénzáramlások (cash-flow) valóságghú bemutatása érdekében, a gazdálkodó által alkalmazott átszámítási módszer nem vezethet olyan beszámoló-készítési módhoz, amely nincs összhangban a pénzügyi kimutatások tételeinek azon értékelésével, amely a jelen értelmezés 5. bekezdésének megfelelően meghatározott pénznem alkalmazásával adódna. Egy olyan gazdálkodó esetében, amelynek külföldi egységek vannak a tulajdonában, és amely konszolidált pénzügyi kimutatásokat készít, a konszolidált pénzügyi kimutatások bemutatására használt pénznem rendszerint ugyanaz, mint az anyavállalat értékelési pénzneme, de gyakran különbözik az egyes külföldi egységek által használt értékelési pénznemeketől. (A B. függelék illusztrálja a jelen értelmezés alkalmazását a konszolidált pénzügyi kimutatásokra.)



*Közzététel*

10. A következőket kell közzétenni:
- a) amennyiben az értékelés pénzneme eltér annak az országnak a pénznemétől, amelyben a gazdálkodó székhelye van, az eltérő pénznem alkalmazásának okát;
  - b) az értékelés vagy a prezentálás pénznemében bekövetkező bármely változtatás okát; és
  - c) ha a pénzügyi kimutatásokat a gazdálkodó értékelési pénznemétől eltérő pénznemben prezentálják, az értékelési pénznemet, az ettől különböző prezentálási pénznem használatának okát, és az átszámítási folyamat során használt módszer leírását.

Konszolidált pénzügyi kimutatások esetében, az ezeknek a közzétételi követelményeknek a céljából az értékelési pénznemre történő hivatkozások az anyavállalat értékelési pénznemére való hivatkozások.

A konszenzus időpontja: 2000. február.

Hatálybalépés napja: a jelen értelmezés a 2001. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-20****Tőke módszer – Veszteségek elszámolása**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása (1998-ban módosított)

*Kérdés*

1. Egyes esetekben a befektető többféle olyan pénzügyi érdekeltséggel rendelkezik egy társult vállalkozásban vagy egy közös vállalkozásban, amelyeket a tőke módszer alapján számol el. A befektető rendelkezhet például olyan pénzügyi érdekeltségekkel, mint a törzsrészesvények vagy elsőbbségi részesvények, a kölcsönök, az előlegek, a hitelviszonyt megtestesítő értékpapírok, a törzsrészesvények megvásárlására vonatkozó opciók vagy a vevőkövetelések.
2. Az IAS 28 standard 22. bekezdése rámutat arra, hogy ha a tőke módszer szerint a befektetőnek a társult vállalkozás veszteségéből való részesedése megegyezik a befektetés könyv szerinti értékével vagy meghaladja azt, a befektető rendszerint nem veszi a továbbiakban figyelembe a további veszteségekből való részesedését az eredménykimutatásában. A további veszteségekre a befektető abban a mértékben képez céltartalékot, amennyiben a társult vállalkozás tekintetében kötelme merült fel vagy kifizetéseket eszközölt a társult vállalkozás helyett azzal a céllal, hogy teljesítse a társult vállalkozás azon kötelmeit, amelyekért a befektető garanciát vagy egyéb kötelezettséget vállalt.
3. A tőke módszer alkalmazása során a kérdések a következők:
  - a) mely pénzügyi érdekeltségeket tartalmazza a „befektetés könyv szerinti értéke”, amelyre az IAS 28 standard 22. bekezdése hivatkozik; és
  - b) folytatni kell-e a gazdálkodónak a társult vállalkozás vagy a közös vezetési vállalkozás (befektetést befogadó) veszteségéből való részesedésének az elszámolását a befektetés könyv szerinti értékét meghaladóan, ha a gazdálkodó egyéb olyan pénzügyi érdekeltséggel rendelkezik a befektetést befogadóban, amelyet a befektetés könyv szerinti értéke nem tartalmaz.

4. Ez az értelmezés az IAS 28 szerinti tőke módszer alkalmazását tárgyalja. Az IAS 31 standard 32. bekezdésében engedélyezett alternatív eljárás alapján a gazdálkodó a tőke módszert alkalmazza a közös vezetési vállalkozásban lévő érdekeltségének az elszámolására, és ezért szintén alkalmazza ezt az értelmezést.

#### Konszenzus

5. A pénzügyi érdekeltségeket többféleképpen lehet nevezni, például egyes érdekeltségeket törzsrésztvénynek vagy elsőbbségi résztvénynek neveznek. Az IAS 28 standard 22. bekezdésének alkalmazása céljára a befektetés könyv szerinti értéke csak azoknak az instrumentumoknak a könyv szerinti értékét tartalmazza, amelyek a nyereségből vagy a veszteségből való részesedésre vonatkozó korlátlan jogot és a befektetést befogadó fennmaradó saját tőkéjében való érdekeltséget biztosítanak.
6. Ha a befektetőnek a veszteségből való részesedése meghaladja a befektetés könyv szerinti értékét, a befektetés könyv szerinti értékét nullára csökkentik, és a további veszteségek elszámolását meg kell szüntetni, kivéve ha a befektető kötelezettségeket vállalt a befektetést befogadóval szemben, vagy a befektetést befogadó kötelemeinek a teljesítésére, amelyeket a befektető garantált vagy amelyekre egyéb módon elkötelezte magát, függetlenül attól, hogy fedezve vannak-e vagy sem. Amennyiben a befektető ilyen kötelezettségeket vállalt, a befektető folytatja a befektetést befogadó veszteségében való részesedésének az elszámolását.
7. Azokat a befektetést befogadóban lévő pénzügyi érdekeltségeket, amelyeket a jelen értelmezés 5. bekezdése alapján a befektetés könyv szerinti értéke nem tartalmaz, a többi vonatkozó Nemzetközi Számviteli Standarddal – például az IAS 39 és az IAS 39 alkalmazását megelőzően az IAS 25 (1994-ben átszerkesztett) standarddal – összhangban számolják el.
8. Egy befektetést befogadó folyamatos veszteségeit egyértelmű bizonyítéknak kell tekinteni arra, hogy az adott befektetést befogadóban meglévő pénzügyi érdekeltségek – mind azok a pénzügyi érdekeltségek, amelyeket a jelen értelmezés 5. bekezdése alapján a befektetés könyv szerinti értéke tartalmaz, mind az egyéb pénzügyi érdekeltségek – értékvesztettek lehetnek. Az eszköz könyv szerinti értékében foglalt pénzügyi érdekeltség könyv szerinti értékének az értékvesztését a tőke módszer szerinti veszteségek miatti helyesbítések utáni könyv szerinti érték alapján határozzák meg.
9. Ha a befektető garanciát vagy egyéb kötelezettséget vállalt a befektetést befogadóval szemben vagy a befektetést befogadó kötelezettségeinek teljesítéséért – azon kívül, hogy a befektetést befogadó veszteségében való részesedését továbbra is elszámolja –, a befektetőnek meg kell határoznia, hogy az IAS 37 standarddal összhangban kell-e céltartalékot kimutatnia. (Az IAS 37 alkalmazását megelőzően a céltartalék kimutatását az (1994-ben átszerkesztett) IAS 10 követelményei alapján értékelik.)

#### Közzététel

10. Ha egy befektető nem folytatja a befektetést befogadó veszteségéből való részesedésének az elszámolását, a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben mind a tárgyidőszakra vonatkozóan, mind kumuláltan közzé kell tennie a befektetést befogadó veszteségéből való, el nem számolt részesedésének az összegét.

Konszenzus időpontja: 1999. augusztus.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-21

### Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenthető eszközök megtérülése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

A SIC-D21 Nyereségadók értelmezéstervezet: A gyűjteményt 1999 szeptemberében bocsátották vitára. Az értelmezéstervezet mind a jelen értelmezésben felvetett kérdéseket, mind a SIC-25 Nyereségadók – A gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások értelmezésben felvetett kérdéseket tartalmazta.

Hivatkozás: IAS 12 Nyereségadók (1996-ban módosított)

#### Kérdés

1. Az IAS 12 standard 51. bekezdése szerint a halasztott adókötelezettségek és a halasztott adókövetelések értékelésének tükröznie kell azt az adókövetkezmenyt, amely abból a módból származik, amellyel a gazdálkodó a mérleg fordulónapján tervezi az eszközök és a kötelezettségek könyv szerinti értékének érvényesítését vagy rendezését.
2. IAS 12 standard 20. bekezdése megjegyzi, hogy egy eszköz átértékelése nem mindig érinti az adóköteles nyereséget (veszteséget) az átértékelés időszakában, és hogy lehetséges, hogy az eszköz adóalapját nem helyesbítik az átértékelés eredményeként. Ha a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles lesz, akkor az átértékelt eszköz könyv szerinti értéke és adóalapja közötti bármely különbség adóköteles átmeneti különbözet, és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést keletkeztet.
3. A kérdés az, hogy hogyan kell értelmezni a „megtérülés” kifejezést azoknál az eszközöknél, amelyeket nem értékcsökkentenek (nem értékcsökkenthető eszközök) és az IAS 16 (1998-ban módosított) standard 29. bekezdése szerint átértékelnek.
4. Ez az értelmezés azokra a befektetési célú ingatlanokra is vonatkozik, amelyek az IAS 25 standard 23 b) bekezdése szerinti átértékelt összegben vannak nyilvántartva, de nem értékcsökkenthetőnek minősülnek, ha az IAS 16 standardot kellene alkalmazni.

#### Konszenzus

5. Az IAS 16 standard 29. bekezdése szerint a nem értékcsökkenthető eszköz átértékeléséből származó halasztott adókötelezettség vagy adókövetelés értékelésének azt az adókövetkezmenyt kell tükröznie, amely az adott eszköz könyv szerinti értékének az értékesítés során történő érvényesítéséből származna, tekintet nélkül az adott eszköz könyv szerinti értéke megállapításának alapjára. Ennek megfelelően, ha az adótörvény olyan adókulcsot határoz meg az adott eszköz értékesítéséből származó adóköteles bevételre, amely eltér az eszköz használatából származó adóköteles bevételre alkalmazandó adókulcstól, akkor az előbbi kulcsot kell alkalmazni a nem értékcsökkenthető eszközhöz tartozó halasztott adókötelezettség vagy -követelés értékelésekor.

A konszenzus időpontja: 1999. augusztus.

Hatálybalépés napja: ez a konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elsámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-22

### Üzleti kombinációk – Az eredetileg szerepeltetett valós érték és goodwill későbbi módosítása

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 22 (1998-ban módosított) Üzleti kombinációk

## Kérdés

1. Egy üzleti kombináció első elszámolásakor lehetséges, hogy a felvásárlónak még nincs birtokában minden bizonyosság ahhoz, hogy megállapítsa és megbízhatóan megbecsülje a megszerzett eszközök és kötelezettségek valós értékét, vagy az azonosítható eszközök és kötelezettségek még nem felelnek meg a kimutatás kritériumainak. Ezt okozhatja a megszerzett tevékenység összetettsége, az az igény, hogy időben készítsenek és nyújtsanak pénzügyi információt, vagy más ok.
2. Az IAS 22 (1998-ban módosított) standard 71. bekezdése rámutat arra, hogy egy üzleti akvizíció elszámolása során azokat az azonosítható eszközöket és kötelezettségeket, amelyeket megszerzettek, de amelyek az akvizíció elsődleges elszámolásakor nem feleltek meg az elkülönített kimutatásra vonatkozó kritériumoknak, a későbbiekben kell kimutatni, ha és amikor már megfelelnek ezeknek a kritériumoknak. A megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékét akkor kell módosítani, amikor – az akvizíciót követően – olyan további bizonyítékok merülnek fel, amelyek segítséget nyújtanak azoknak az összegeknek a megbecslésére, amelyeket az adott azonosítható eszközökhöz és kötelezettségekhez rendeltek az akvizíció elsődleges elszámolásakor. Szükség esetén a goodwillhez vagy a negatív goodwillhez rendelt összeget is módosítani kell olyan mértékig, amennyiben:
  - a) a módosítás következtében a goodwill könyv szerinti értéke nem haladja meg az IAS 36 Eszközök értékvesztése standard szerint meghatározott megtérülő értéket; és
  - b) az ilyen módosítást az akvizíciót követően kezdődő első éves beszámolási időszak végéig elvégzik (kivéve a 31. bekezdés értelmében azonosítható kötelezettség kimutatását, amelyre a 31. bekezdés c) pontja szerinti időhatárok vonatkoznak),egyébként pedig az azonosítható eszközök és kötelezettségek módosítását bevételként vagy ráfordításként kell elszámolni.
3. Az IAS 22 standard 71. bekezdésében leírt korlátozott körülmények közötti módosítás kapcsán a kérdések a következők:
  - a) a megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek kezdeti valós értékének módosításakor figyelembe kell-e venni az értékcsökkenés és egyéb változások azon hatásait, amelyek akkor keletkeztek volna, ha a módosított valós értékeket az akvizíció időpontja óta alkalmazták volna;
  - b) a goodwill vagy a negatív goodwill kapcsolódó módosításának tartalmaznia kell-e a goodwillnek vagy a negatív goodwillnek tulajdonított módosított összeg értékcsökkenését az akvizíció időpontjától számítva; és
  - c) hogyan kell a megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek, valamint a goodwill vagy negatív goodwill módosítását bemutatni.
4. Ez az Értelmezés nem vonatkozik a következő tételekre, mivel ezekkel máshol külön foglalkoznak a Nemzetközi Számviteli Standardok:
  - a) az IAS 12 (1996-ban módosított) standard 66. és 68. bekezdései alapján kimutatott halasztott adókövetelésekre és adókötelezettségekre; és
  - b) a felvásárolt tevékenységének megszüntetésére vagy csökkentésére eredetileg képzett céltartalékok feloldása, az IAS 22 (1998-ban módosított) standard 75. és 76. bekezdései.

## Konszenzus

5. A megszerzett, azonosítható eszközök és kötelezettségek könyv szerinti értékének az IAS 22 standard 71. bekezdésében leírt korlátozott körülmények között végzett módosítását úgy kell kiszámítani, mintha a módosított valós értékeket alkalmazták volna az akvizíció időpontja óta. A módosításnak tehát tartalmaznia kell mind az eredetileg meghatározott valós értékek változását, mind pedig az értékcsökkenés és az egyéb változások azon hatásait, amelyek akkor keletkeztek volna, ha a módosított valós értékeket az akvizíció időpontja óta alkalmazták volna.
6. Amennyiben az azonosítható eszközök és kötelezettségek módosítása az akvizíciót követő első számviteli időszak végéig történik meg, akkor, ha szükséges, a goodwill vagy a negatív goodwill könyv szerinti összegét is módosítani kell arra az összegre, amekkora abban az esetben lett volna, ha a módosított valós értékek az akvizíció napján rendelkezésre álltak volna. Így a goodwill amortizációját vagy a negatív goodwill elszámolását is módosítani kell az akvizíció napjától számítva. Mindazonáltal, a goodwill könyv szerinti értékét csak olyan mértékben szabad módosítani, hogy az ne haladja meg a goodwill megtérülő értékét.

7. Az értékcsökkenés és amortizáció, értékvesztési terhek és egyéb összegek ennek az Értelmezésnek az 5. és 6. bekezdése szerint végrehajtott módosítását a nettó nyereségben vagy veszteségben kell figyelembe venni, megfelelő besorolásban bevételként vagy ráfordításként, magában az eredménykimutatásban. Csak az akvizíció időpontját követő olyan tételeket lehet a tőkében elszámolni, amelyekre vonatkozólag más standardok előírják vagy megengedik a saját tőkében történő közvetlen jóváírást vagy terhelést; ez az Értelmezés nem változtatja meg azt az eljárást, amelyet ezek az egyéb standardok előírnak.

#### Közzététel

8. Az azonosítható eszközök és kötelezettségek, goodwill vagy negatív goodwill könyv szerinti értékének módosításait közzé kell tenni és magyarázni kell annak a beszámolási időszaknak a pénzügyi kimutatásaiban, amelyben a módosítás történt. A módosításnak a korábbi és összehasonlítható időszakokra vonatkozó összegét is közzé kell tenni.

A konszenzus időpontja: 1999. október.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés a 2000. július 15-én vagy az azt követően befejeződő éves időszakokban végzett módosításokra lép hatályba.

### ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-23

#### **Ingtatlanok, gépek és berendezések – Alapvető karbantartás és nagyjavítás költségei**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések (1998-ban módosított)

#### Kérdés

1. Az IAS 16 (1998-ban módosított) standard 23. bekezdése előírja az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételéhez kapcsolódó olyan utólagosan felmerült ráfordítások aktiválását, amelyek az eszköz állapotát az eszköz eredetileg becsült teljesítményszintjét meghaladó mértékben javítják. Minden egyéb utólagos ráfordítást, pl. az annak érdekében felmerült javítási és karbantartási ráfordításokat, hogy a gazdálkodó helyreállítsa vagy fenntartsa azokat a jövőbeli gazdasági hasznokat, amelyeket az eszköz eredetileg becsült teljesítményszintje alapján a gazdálkodó elvárhat, abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amelyben felmerül.
2. Az IAS 16 standard 27. bekezdése kimondja, hogy az ingatlanok, gépek és berendezések egyes tételeinek fontosabb alkotórészei rendszeres időközönként cserére szorulhatnak. Ezeket az alkotórészeket önálló eszközökként tartják nyilván, mert hasznos élettartamuk eltér az ingatlanok, gépek és berendezések azon tételének hasznos élettartamától, amelyhez tartoznak.
3. Egy gazdálkodó olyan eszközt vásárol, amely az ingatlanok, gépek és berendezések körébe tartozik és viseli mindazokat a költségeket, amelyek annak rendeltetészerű használatra alkalmas állapotba kerüléséhez szükségesek. A gazdálkodónak a jövőben az eszköz hasznos élettartama során rendszeres időközönként alapvető karbantartást vagy nagyjavítást kell végeznie, hogy az eszközt a gazdálkodó folyamatosan használhassa. Példa erre egy repülőgép megvásárlása, amelynél háromévenként nagyjavításra van szükség.
4. A kérdés az, hogy amikor felmerülnek az ingatlanok, gépek és berendezések körébe tartozó tételnél az eszköz hasznos élettartama során rendszeres időközönként végzett alapvető karbantartás és nagyjavítás olyan költségei, amelyeket azért végeznek el, hogy a gazdálkodó az eszközt folyamatosan használhassa, ezeket a költségeket az eszköz alkotórészeként kell-e aktiválni vagy ráfordításként kell-e elszámolni.

## Konszenzus

5. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételén az eszköz hasznos élettartama során rendszeres időközönként végzett, az eszköz folyamatos használatát a gazdálkodó számára lehetővé tevő alapvető karbantartás és nagyjavítás költségeit abban az időszakban kell ráfordításként elszámolni, amelyben felmerülnek, kivéve ha:
- az IAS 16 standard 12. bekezdésével összhangban, a gazdálkodó az eszköz külön alkotórészeként azonosította az alapvető karbantartást vagy nagyjavítást képviselő összeget, és már értékcsökkentette ezt az alkotórészt, hogy tükrözze a későbbi alapvető karbantartás vagy nagyjavítás által pótoltt vagy helyreállított gazdasági hasznok megszerzését (függetlenül attól, hogy bekerülési értéken vagy átértékelt értéken tartják nyilván az eszközt);
  - valószínű, hogy az eszközhöz társuló jövőbeli gazdasági hasznok fognak a gazdálkodóhoz befolyni; és
  - az alapvető karbantartásnak vagy nagyjavításnak a gazdálkodónál jelentkező költsége megbízhatóan mérhető.

Ha ezek a kritériumok teljesülnek, a költséget aktiválni kell és az eszköz alkotórészeként kell elszámolni.

A konszenzus időpontja: 1999. október.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2000. július 15-én lép hatályba. A jelen értelmezésben ismertetett komponens megközelítésnek az alkalmazása az értékcsökkenési módszer megváltoztatása, és az IAS 16 standard 52. bekezdésével összhangban a számviteli becslésben bekövetkező változásnak tekintendő. Ennek eredményeképpen a jelenlegi és a jövőbeli időszakokra vonatkozó értékcsökkenési leírás kerül módosításra.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-24****Egy részvényre jutó eredmény – Részvényben teljesíthető pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 33 Egy részvényre jutó eredmény

## Kérdés

- A pénzügyi instrumentumok és egyéb szerződések sok olyan formája létezik, amelyet a beszámolót készítő gazdálkodó vagy pénzügyi eszközök kifizetésével vagy törzsrésvényeinek a tulajdonos részére történő átadásával rendezhet. Néhány esetben a rendezés módját a pénzügyi instrumentum kibocsátója, más esetekben a pénzügyi instrumentum tulajdonosa választja ki. Ilyen típusú instrumentumra példaként szolgálhat a beszámolót készítő gazdálkodó olyan szerződéses kötelme, amely pénzeszköz kifizetésével vagy a beszámolót készítő gazdálkodó törzsrésvényeinek kibocsátásával rendezhető.
- A kérdés az, hogy az IAS 33 szerint potenciális törzsrésvények-e azok a pénzügyi instrumentumok vagy egyéb szerződések, amelyeket – a kibocsátó vagy a tulajdonos választása szerint – pénzügyi eszközök kifizetésével vagy a beszámolót készítő gazdálkodó törzsrésvényeinek kibocsátásával rendezhetnek.
- Ez az értelmezés azokra a szerződésekre vonatkozik, amelyek ilyen lehetséges rendezési módokat határoznak meg a feltételeikben.

*Konszenzus*

4. Minden olyan pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés, amely a beszámolót készítő gazdálkodó törzsrésvényeinek kibocsátását eredményezheti – a kibocsátó vagy a tulajdonos választása alapján – a pénzügyi instrumentum vagy egyéb szerződés tulajdonosa számára, a gazdálkodó potenciális törzsrésvénye.

A konszenzus időpontja: 2000. február.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2000. december 1-jén lép hatályba. A pénzügyi kimutatásokban az IAS 33 standard 47–52. bekezdései alapján bemutatott és közzétett összehasonlító információkat a jelen értelmezés alkalmazásának hatása figyelembevételével újra meg kell állapítani.

**ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-25****Nyereségadók – A gazdálkodónak vagy tulajdonosainak adózási státusában bekövetkező változások**

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

A SIC-D21 Nyereségadók értelmezéstervezet: A gyűjteményt 1999 szeptemberében bocsátották vitára. Az értelmezéstervezet mind a jelen értelmezésben felvetett kérdéseket, mind a SIC-21 Nyereségadók – az átértékelt, nem értékcsökkenhető eszközök megtérülése értelmezésben felvetett kérdéseket is tartalmazta.

Hivatkozás: IAS 12 Nyereségadók (1996-ban módosított)

*Kérdés*

1. A gazdálkodó vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások következtében a gazdálkodó adókötelezettségei, vagy adóköveteléseik nőhetnek, vagy csökkenhetnek. Ez történhet például a gazdálkodó saját tőkéjét megtestesítő értékpapírok nyilvános jegyzésekor vagy a gazdálkodó saját tőkéjének átstrukturálásakor. Akkor is előfordulhat, ha az irányító tulajdonos külföldre költözik. Ilyen események következményeként lehetséges, hogy a gazdálkodó másképp adóztatható, például adókedvezményeket kaphat, vagy veszíthet el, vagy a jövőben más adókulcs vonatkozhat rá.
2. A gazdálkodó, vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változásoknak azonnali kihatása lehet a gazdálkodó tényleges adókötelezettségeire vagy adóköveteléseire. A változás növelheti vagy csökkentheti a gazdálkodó által kimutatott halasztott adókötelezettségeket és adóköveteléseket is attól függően, hogy milyen hatással van az adózási státusban bekövetkezett változás azokra az adókövetkezményekre, amelyek a gazdálkodó eszközei vagy kötelezettségei könyv szerinti értékének érvényesítéséből vagy rendezéséből fognak származni.
3. A kérdés az, hogy hogyan számolja el a gazdálkodó saját adózási státusában, vagy a tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások adókihátásait.

*Konszenzus*

4. A gazdálkodó vagy tulajdonosai adózási státusában bekövetkezett változások nem eredményeznek növekedést vagy csökkenést azon összegek esetében, amelyek elszámolása közvetlenül a saját tőkében történik. Az adózási státusban bekövetkezett változás tényleges- és halasztottadó-következményeit az időszak nettó nyereségében vagy veszteségében kell figyelembe venni, kivéve ha ezek a következmények olyan ügyletekhez és eseményekhez kapcsolódnak, amelyek elszámolása – ugyanabban vagy más időszakban – közvetlenül a saját tőke kimutatott összegének terhére vagy javára történik. Azokat az adókövetkezményeket, amelyek a saját tőke kimutatott összegének változásaihoz kapcsolódnak – ugyanabban, vagy más időszakban (nem a nettó nyereség vagy veszteség részeként) –, közvetlenül a saját tőke terhére vagy javára kell elszámolni.

A konszenzus időpontja: 1999. augusztus.

Hatálybalépés napja: ez a konszenzus 2000. július 15-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-27

### A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem cél, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozások: IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása (1997-ben módosított), IAS 17 Lízingek (1997-ben módosított), IAS 18 Bevételek (1993-ban módosított)

#### Kérdés

1. Egy Gazdálkodó lízing jogi formáját magában foglaló ügyletet vagy strukturált ügyletsorozatot (megállapodást) köthet egy nem kapcsolt féllel vagy felekkel (egy Befektetővel). A Gazdálkodó megteheti például, hogy eszközöket lízingel a Befektetőnek és ugyanazokat az eszközöket visszlízingeli, vagy azt is megteheti, hogy jogilag értékesít eszközöket, és ugyanazokat az eszközöket visszlízingeli. Az egyes megállapodások formája, feltételei és körülményei nagymértékben különbözhetnek egymástól. A lízing- és visszlízingügylet esetében például előfordulhat, hogy a megállapodást azért hozták létre, hogy a Befektető számára adókedvezményt érjenek el – amelyet az lízingdíj formájában megoszt a Gazdálkodóval –, nem pedig azért, hogy egy eszköz használatának jogát átadják.
2. Ha egy, a Befektetővel kötött megállapodás magában foglalja a lízing jogi formáját, a kérdés az, hogy:
  - a) hogyan kell meghatározni, hogy egy ügyletsorozat ügyletei összekapcsolódnak-e és ezért az ügyletsorozatot egyetlen ügyletként kell-e elszámolni;
  - b) a megállapodás teljesíti-e a lízingnek az IAS 17-ben megadott meghatározását, és ha nem,
    - i. egy elkülönített befektetési számla és az esetleges lízingdíj-fizetési kötelek (például az A. függelék 2. bekezdésének a) pontjában leírt példát tekintve) a Gazdálkodó eszközeit és kötelezettségeit jelentik-e;
    - ii. hogyan kell a Gazdálkodónak elszámolnia a megállapodásból eredő egyéb kötelek; és
    - iii. hogyan kell a Gazdálkodónak elszámolnia azokat a díjakat, amelyeket a Befektetőtől esetlegesen kap.

#### Konszenzus

3. Egy lízing jogi formát magában foglaló ügyletsorozat ügyletei akkor kapcsolódnak össze és az ügyletsorozatot akkor kell egyetlen ügyletként elszámolni, ha az ügyletsorozat egészére történő hivatkozás nélkül nem lehetne megérteni a teljes gazdasági hatást. Ilyen eset például, amikor az ügyletsorozat elemei szorosan kapcsolódnak egymáshoz, egyetlen ügyletként kezelik őket az üzleti tárgyalások során, és egyidejűleg, vagy egymást követően jönnek létre. (Az A. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be.)



4. Az elszámolásnak a megállapodás tartalmát kell tükröznie. A megállapodás tartalmának meghatározásához annak minden szempontját és vonatkozását mérlegelni kell, a gazdasági hatással bíró szempontokat és a vonatkozásokat megfelelően súlyozva.
5. Az IAS 17 standard akkor alkalmazandó, ha a megállapodás tartalma magában foglalja az eszköz használati jogának meghatározott időtartamra történő átengedését. Az alább felsoroltak önmagukban azt bizonyítják, hogy a megállapodás lényegében nem foglal magában az IAS 17 szerinti lízinget (a B. függelék ennek az értelmezésnek az alkalmazását mutatja be):
  - a) a Gazdálkodó a mögöttes eszköz tulajdonjogával járó valamennyi kockázatot és hasznot megtartja, és az eszköz használatával kapcsolatosan lényegében ugyanazokat a jogokat élvezzi, mint a megállapodás előtt;
  - b) a megállapodás megkötésének elsődleges oka egy bizonyos adókedvezmény elérése, nem pedig az eszköz használati jogának átadása; és
  - c) opciót foglaltak az ügyletbe olyan feltételek mellett, amelyek alapján szinte bizonyos, hogy élni fognak azzal (például eladási opciót, amely olyan áron hívható le, amely lényegesen magasabb, mint a lehíváskor várható piaci érték).
6. A Keretelvek 49–64. bekezdéseiben adott meghatározásokat és útmutatásokat kell alkalmazni annak meghatározásánál, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelek lényegében a Gazdálkodó eszközeit és kötelezettségeit jelentik-e. Azok a mutatók, amelyek együttesen bizonyítják, hogy az elkülönített befektetési számla és a lízingdíj-fizetési kötelek nem felelnek meg az eszközök és kötelezettségek definíciójának, és ezért a Gazdálkodónak nem kell kimutatnia azokat, tartalmazzák a következőket:
  - a) a Gazdálkodó nem képes a saját céljai elérésére ellenőrizni a befektetési számlát, és nem köteles fizetni a lízingdíjakat. Ez akkor lehet például, ha egy előre fizetett összeget helyeznek el egy külön befektetési számlára a Befektető védelmére, és az összeget kizárólag a Befektető kifizetésére lehet felhasználni; a Befektető beleegyezik abba, hogy a lízingdíj-fizetési kötelezettségeket a befektetési számla pénzeszközeiből fizessék ki, és a Gazdálkodó nem képes visszatartani a befektetési számláról a Befektető részére történő kifizetéseket;
  - b) a Gazdálkodó csak kismértékű kockázattal bír a Befektetőtől kapott díj teljes összegének visszafizetésére, és esetleges további összegek kifizetésére vonatkozóan, vagy, ha nem kapott díjat, csak kismértékű kockázattal bír az egyéb kötelek (pl. garancia) alapján történő összeg kifizetésére vonatkozóan. A kifizetésnek csak kismértékű kockázata, ha például a megállapodás feltételei megkövetelik, hogy az előre fizetett összeget olyan kockázatmentes eszközökbe fektessék be, amelyek várhatóan elegendő cash-flow-t biztosítanak a lízingdíj-fizetési kötelek teljesítéséhez; és
  - c) a megállapodás kezdetekor történő kezdeti cash-flow-kon kívül, a megállapodás keretében cash-flow-ként várhatóan csak azok a lízingdíj-fizetések fognak megtörténni, amelyeket kizárólag a kezdeti cash-flow-ból létrehozott elkülönített befektetési számláról lehívott pénzeszközökből fizetnek ki.
7. A megállapodás többi kötelmét, ideértve a nyújtott garanciákat és a szerződés lejárat előtti felbontásából származó köteleket is, a feltételektől függően az IAS 37 vagy az IAS 39 szerint kell elszámolni.
8. Az IAS 18 standard 20. bekezdésében megfogalmazott kritériumokat minden egyes megállapodás tényeire és körülményeire vonatkozóan alkalmazni kell annak meghatározásában, hogy mikor mutassanak ki bevételként olyan díjat, amelyet a Gazdálkodó kaphat. Az olyan tényezőket kell mérlegelni, mint hogy van-e folytatódó részvétel a díj megszolgáltatásához szükséges jelentős jövőbeli teljesítési kötelek miatt; van-e megtartott kockázat; bármely garanciamegállapodás feltételei és a díj visszafizetésének kockázata. Azon mutatók, amelyek önmagukban azt bizonyítják, hogy a teljes díj bevételként történő elszámolása kézhezvételtkor, ha ez a megállapodás kezdetén történik, nem helyénvaló, a következők:
  - a) a bizonyos lényeges tevékenységek végrehajtására vagy attól való tartózkodásra vonatkozó kötelek a megkapott díj megszolgáltatásának feltételei, és ezért a jogilag kötelező erejű megállapodás teljesítése nem a leglényegesebb cselekmény azok közül, amelyeket a megállapodás megkövetel;
  - b) a mögöttes eszköz használatával kapcsolatosan olyan korlátozásokat kötnek ki, amelyek hatására korlátozzák és jelentősen megváltoztatják a Gazdálkodónak az eszköz felhasználására (pl. elhasználására, eladására vagy elzálogosítására) vonatkozó képességét;

- c) a díjösszeg visszafizetésének és további összegek fizetésének a valószínűsége nem esetleges. Ez akkor következik be például, ha
- i. a mögöttes eszköz nem olyan speciális eszköz, amely szükséges a Gazdálkodó gazdálkodásához, és ezért fennáll annak a lehetősége, hogy a Gazdálkodó fizet a megállapodás lejáratnál korábban történő felmondása céljából; vagy
  - ii. a megállapodás feltételei a Gazdálkodót arra kötelezik, vagy a Gazdálkodónak részleges vagy teljes rendelkezési joga van arra, hogy az előre fizetett összeget a lényegtelen mértékű kockázatnál nagyobb kockázatot (például deviza-, kamatláb- vagy hitelkockázatot) hordozó eszközökbe fektesse be. Ilyen körülmények között nem elhanyagolható annak a kockázata, hogy a befektetés értéke nem lesz elegendő a lízingdíj-fizetési kötelek teljesítéséhez, és ezért fennáll a lehetősége, hogy a Gazdálkodó egy bizonyos összeg kifizetésére kényszerül.
9. A díjat gazdasági tartalma és jellege alapján kell bemutatni az eredménykimutatásban.

#### Közzététel

10. Egy lényegében az IAS 17 standardban adott meghatározás szerinti lízingügyletet magában nem foglaló megállapodás minden szempontját mérlegelni kell a megállapodás és az alkalmazott számviteli elszámolási mód megértéséhez szükséges megfelelő közzétételek meghatározásához. A Gazdálkodónak egy adott megállapodással kapcsolatban minden időszakban a következő információkat kell közzétennie:
- a) a megállapodás leírását, amely tartalmazza:
    - i. a mögöttes eszközt, és felhasználásának bármely korlátozását;
    - ii. a megállapodás élettartamát és minden egyéb lényeges feltételt;
    - iii. az egymáshoz kapcsolódó ügyleteket, ideértve az opciókat is; és
  - b) a kapott díjak elszámolására alkalmazott számviteli módszert, az időszak során bevételként elszámolt összeget, és az eredménykimutatásnak azt a sorát, amely ezt az összeget tartalmazza.
11. A jelen értelmezés 10. bekezdése szerint megkövetelt közzétételeket minden egyes megállapodásra egyenként, vagy az egyes megállapodáscsoportokra összesítve kell közzétenni. A csoport a hasonló mögöttes eszközökre (például erőművekre) vonatkozó megállapodások csoportja.

A konszenzus időpontja: 2000. február.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-28

### Üzleti kombinációk – Tőkeinstrumentumok „adásvételének időpontja” és valós értéke

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 22 Üzleti kombinációk (1998-ban módosított)

*Kérdés*

1. Egy gazdálkodó saját tőkeinstrumentumokat bocsáthat ki vételi ellenértékként az olyan üzleti kombináció során, amely az IAS 22 standard értelmében akvizícióként kerül elszámolásra. Az IAS 22 standard 21. bekezdése előírja, hogy egy akvizíciót annak költségén kell elszámolni, és a felvásárló által kibocsátott tőkeinstrumentumokat az adásvételi ügylet napján érvényes valós értékükön kell értékelni.
2. Amennyiben a vételi ellenértékként kibocsátott tőkeinstrumentumokat jegyzik a piacon és azok piaci ára az adásvételi ügylet időpontjában a valós értéküket nem mutatja megbízhatóan, akkor az IAS 22 standard 24. bekezdése rámutat, hogy az akvizíció feltételeinek bejelentését megelőző és az azt követő ésszerű időszakban tapasztalt ármozgásokat kell figyelembe venni.
3. A kérdések a következők:
  - a) mit kell az „adásvétel időpontjának” tekinteni, amikor az akvizíció ellenértékeként kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értékét meghatározzák;
  - b) egy jegyzett tőkeinstrumentumnak az adásvétel időpontjában érvényes, nyilvánosságra hozott árán túlmenően mikor helyénvaló más bizonyítékokat és értékelési módszereket is alkalmazni; és
  - c) milyen információt kell közzétenni, ha egy jegyzett tőkeinstrumentum esetében nem a nyilvánosságra hozott árat alkalmazták a tőkeinstrumentumok valós értékeként, és milyen információt kell közzétenni akkor, ha egy tőkeinstrumentumnak nincs nyilvánosságra hozott ára.
4. Az IAS 22 standard 65. bekezdése előírja, hogy ha egy akvizíciós megállapodás a vételi ellenérték egy vagy több jövőbeli eseménytől függő módosításáról rendelkezik, akkor a módosítás összegét – ha a módosítás valószínű, és összege megbízhatóan mérhető – az akvizíció napjától számítva bele kell foglalni az akvizíció költségébe. Az IAS 22 standard 68. bekezdése előírja, hogy az akvizíció költségét módosítani kell, ha a vételi ellenérték összegét befolyásoló függő tétel az akvizíció időpontját követően megoldódik. Ezért ez az Értelmezés nem vonatkozik olyan tőkeinstrumentumokra, amelyeket a vételi ellenérték egy vagy több jövőbeli esemény miatt szükségessé váló helyesbítéseként bocsátottak ki, kivéve ha a helyesbítések valószínűek és az összegek megbízhatóan megállapíthatók voltak az akvizíció napjától számítva.

*Konszenzus*

5. Amennyiben az akvizíció egyetlen adásvételi ügylettel történik (vagyis nem lépésenként), akkor az „adásvétel időpontja” megegyezik az akvizíció időpontjával; azaz azzal a nappal, amikor a felvásárló ellenőrzést szerez a felvásárolt nettó eszközei és tevékenysége fölött. Amennyiben az akvizíció lépésenként történik (pl. egymást követő részvényvásárlások útján), akkor a vételi ellenértékként kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értékét minden szakaszban arra az időpontra kell megállapítani, amikor az egyes különálló befektetéseket a felvásárló pénzügyi kimutatásaiban megjelenítik.
6. Egy jegyzett tőkeinstrumentumnak az adásvétel időpontjában nyilvánosságra hozott ára mutatja legjobban a tőkeinstrumentum valós értékét és, ritka körülmények kivételével, azt kell alkalmazni. Csak abban a kivételes esetben kell figyelembe venni egyéb bizonyítékokat és értékelési módszereket is, ha bizonyítható, hogy az adott időpontban nyilvánosságra hozott ár nem megbízható mutató, és hogy az egyéb bizonyítékok és értékelési módszerek a tőkeinstrumentum valós értékének megbízhatóbb értékelését adják. Az adásvétel időpontjában nyilvánosságra hozott ár csak abban az esetben nem megbízható mutató, ha indokolatlan áringadozás vagy a piac beszűkülésének hatására alakult ki.

*Közzététel*

7. Ha egy vételi ellenértékként kibocsátott tőkeinstrumentumnak van az adásvétel időpontjában nyilvánosságra hozott ára, de nem azt tekintik a tőkeinstrumentum valós értékének, akkor a gazdálkodónak közzé kell tennie:
  - a) ezt a tényt;
  - b) azokat az okokat, amelyek miatt a nyilvánosságra hozott ár a tőkeinstrumentumoknak nem a valós értéke;

- c) azt a módszert és azokat a legfontosabb feltételezéseket, amelyek alapján meghatározták a valós értéket; és
- d) a tőkeinstrumentumok nyilvánosságra hozott ára és a valós értéként meghatározott összeg közötti különbség összesített összegét.
8. Amennyiben egy vételi ellenértékként kibocsátott tőkeinstrumentumnak az adásvétel időpontjában nincs nyilvánosságra hozott ára, akkor a gazdálkodónak közzé kell tennie ezt a tényt, valamint azt a módszert és azokat a legfontosabb feltételezéseket, amelyeket a valós érték meghatározására alkalmazott.

A konszenzus időpontja: 2001. február.

Hatálybalépés napja: ez az Értelmezés azokra az üzleti kombinációkra lép hatályba, amelyeknek a kezdeti számviteli megjelenítésére 2001. december 31-én vagy azt követően kerül sor.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-29

### Közzététel – Koncessziós megállapodások

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmzésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása (1997-ben módosított)

#### Kérdés

1. A gazdálkodó (a koncessziót üzemeltető) szerződéses viszonyba kerülhet egy másik gazdálkodóval (koncessziót szolgáltató) annak érdekében, hogy olyan tevékenységet fejtsen ki, amelyek által a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá. A koncessziót szolgáltató lehet az államháztartási vagy a magánszektorban működő gazdálkodó, beleértve a kormányzati szervet is. A koncessziós megállapodások irányulhatnak például a vízkitermelési és -ellátási rendszerekre, utakra, gépkocsiparkolókra, alagutakra, hidakra, repülőterekre és telekommunikációs hálózatokra. Nem koncessziós megállapodásnak minősülő megállapodás például, ha egy gazdálkodó egyes belső szolgáltatásait helyezi ki (munkahelyi étterem, épület-karbantartás, könyvelés vagy informatikai feladatok).
2. A koncessziós megállapodások keretében általában a koncessziót szolgáltató átruházza a szerződés keretében a koncessziót üzemeltetőre:
  - a) annak jogát, hogy az olyan szolgáltatásokat nyújtson, amelyek révén a lakosság lényeges gazdasági és társadalmi létesítményekhez fér hozzá; és
  - b) egyes esetekben bizonyos meghatározott tárgyi, immateriális és/vagy pénzügyi eszközök használatának a jogát;cserébe a koncessziót üzemeltető:
  - a) bizonyos feltételek és kikötések alapján kötelezettséget vállal a koncesszió időtartama alatt a szolgáltatás nyújtására; és
  - b) ha ez értelmezhető, kötelezettséget vállal arra nézve, hogy a koncesszió időszakának végén az annak elején kapott és az annak folyamán szerzett jogokat visszaszámoltatja.
3. A koncessziós megállapodások közös jellemzője az, hogy a koncessziót üzemeltető egyrészt jogokat kap, másrészt kötelezettségeket vállal közfeladatok ellátására.

4. A kérdés az, hogy milyen információkat kell közzétenni a koncessziót üzemeltető és a koncessziót szolgáltató pénzügyi kimutatásainak kiegészítő megjegyzéseiben.
5. Néhány, a koncessziós megállapodásra vonatkozó szempont és közzétételi kötelezettség kifejtésre került a már meglévő Nemzetközi Számviteli Standardokban (például az IAS 16 vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzéseire, az IAS 17 vonatkozik az eszközök lízingelésére és az IAS 38 vonatkozik az immateriális javak beszerzéseire). Ugyanakkor a koncessziós megállapodások magukban foglalhatnak olyan teljesítendő szerződéseket, amelyeket a Nemzetközi Számviteli Standardok nem tárgyalnak, kivéve ha azok hátrányosak, amire az IAS 37 vonatkozik. Jelen értelmezés ezért további a koncessziós megállapodásokra vonatkozó közzétételeket tárgyal.

#### Konszenzus

6. A koncessziós megállapodások minden vonatkozását mérlegelni kell a pénzügyi kimutatásokhoz fűzött megjegyzésekben történő megfelelő közzétételek meghatározására. A koncessziót üzemeltetőnek és a koncessziót szolgáltatónak minden időszakra vonatkozóan közzé kell tennie:
  - a) a megállapodás leírását;
  - b) a megállapodás lényegi feltételeit, amelyek befolyásolhatják a jövőbeni cash-flow összegét, ütemezését és valószínűségét (például a koncessziós időszak hossza, az átárazási időpontok és az átárazás vagy az újratárgyalás meghatározásának alapja);
  - c) a következők jellegét és mértékét (például mennyiségét, időszakát, vagy összegét, értelemszerűen):
    - i. a meghatározott eszközök használatára vonatkozó jog;
    - ii. a szolgáltatásra vonatkozó kötelmek vagy szolgáltatás nyújtásának elvárására vonatkozó jogok;
    - iii. ingatlanok, gépek és berendezések beszerzésére vagy építésére vonatkozó kötelmek;
    - iv. meghatározott eszközöknek a koncessziós időszak végén történő átadására vonatkozó kötelmek vagy megszerzésére vonatkozó jogok;
    - v. megújítási vagy megszüntetési opciók; és
    - vi. egyéb jogok és kötelmek (például alapvető nagyjavítások); és
  - d) a megállapodásban az időszak alatt bekövetkezett változások.
7. A jelen értelmezés 6. bekezdése szerint megkövetelt közzétételeket minden egyes koncessziós megállapodásra egyenként, vagy az egyes koncessziós megállapodáscsoportokra összesítve kell közzétenni. A csoport a hasonló mögöttes szolgáltatásokra (például autópálya-díjbeszedés, telekommunikációs vagy víztisztítási szolgáltatások) vonatkozó megállapodások csoportja).

A konszenzus időpontja: 2001. május.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba.

### ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-30

#### A beszámoló pénzneme – az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére történő átszámítás

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozások: IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai (1993-ben módosított), IAS 29 Pénzügyi beszámolás a hiperinflációs gazdaságokban (1994-ben átszerkesztett)

## Kérdés

1. A SIC-19 A beszámoló pénzneme – Értékelés és a pénzügyi kimutatások prezentálása az IAS 21 és az IAS 29 alapján értelmezés tárgyalja azt a kérdést, hogy hogyan számítja át egy gazdálkodó pénzügyi kimutatásait a pénzügyi kimutatásaiban szereplő tételek értékelésére használt pénznemről (értékelési pénznem) bemutatási célokra egy másik pénznemre (prezentálás pénzneme). A SIC-19 nem határozza meg az átszámításnál alkalmazandó módszert, de előírja, hogy az alkalmazott átszámítási módszer nem vezethet olyan beszámolóképzési módhoz, amely nincs összhangban a pénzügyi kimutatások tételeinek értékelésével.
2. A SIC-19 értelmezés 15. bekezdése részletesen bemutatja a követelményeket egy olyan orosz gazdálkodó példáján keresztül, amely az orosz rubelt használja értékelési pénznemként, és amely pénzügyi kimutatásait a beszámoló készítésekor egy másik pénznemre (például euróra) számítja át. Megállapítja, hogy az orosz rubelről euróra történő átszámítás során alkalmazott módszernek nem lehet olyan hatása például, mintha az euro mint értékelési pénznem helyettesítené az orosz rubelt.
3. Az IAS 21 standard 5. bekezdése megállapítja, hogy a standard nem foglalkozik a gazdálkodó pénzügyi kimutatásainak a beszámoló pénzneméről egy másik pénznemre történő olyan átszámításával, amelyet az egy adott pénznemhez szokott felhasználók kényelme miatt vagy más hasonló okokból készítenek el.
4. A kérdések a következők:
  - a) a pénzügyi kimutatásokban szereplő tételeket hogyan kell átszámítani az értékelés pénzneméről a prezentálás pénznemére akkor, amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 szerint meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el; és
  - b) milyen információkat kell közzétenni:
    - i. amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 szerint meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el; vagy
    - ii. amikor a Nemzetközi Számviteli Standardok által elő nem írt további információk jelennek meg a pénzügyi kimutatásokban, a pénzügyi kimutatások elkészítésénél használt pénznemtől eltérő pénznemben, bizonyos felhasználók kényelme miatt.
5. A jelen értelmezést a SIC-19 követelményeivel összefüggésben kell értelmezni és alkalmazni. A „pénzügyi kimutatások” kifejezés az IAS 27 standard 4. bekezdésének megfelelően a konszolidált pénzügyi kimutatásokat is magában foglalja.

## Konszenzus

6. Amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 alapján meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el, és az értékelés pénzneme nem egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a SIC-19 értelmezés 9. bekezdésének követelményeit a következőképpen kell alkalmazni:
  - a) az összes bemutatott mérlegre vonatkozóan az eszközöket és a kötelezettségeket (ideértve az összehasonlító adatokat is) az egyes bemutatott mérlegek fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani;
  - b) az összes bemutatott időszakra vonatkozóan a bevétel- és ráfordítástételeket (ideértve az összehasonlító adatokat is) az ügylet időpontjában érvényes átváltási árfolyamon, vagy az aktuális átváltási árfolyamot megközelítő árfolyamon kell átszámítani;
  - c) a felhalmozott nyereség vagy veszteség egyenlegében lévő, az időszakra vonatkozó nettó nyereségtől vagy veszteségtől eltérő sajáttőke-elemeket az egyes bemutatott mérlegek fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani; és
  - d) minden, a jelen értelmezés 6. bekezdésének a)–c) pontjai alapján történt átszámításból eredő árfolyam-különbözetet közvetlenül a saját tőkében kell kimutatni.
7. Amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 alapján meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el, és az értékelés pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a SIC-19 értelmezés 9. bekezdésének követelményeit a következőképpen kell alkalmazni:
  - a) az összes bemutatott mérlegre vonatkozóan az eszközöket, kötelezettségeket és a sajáttőke-tételeket (ideértve az összehasonlító adatokat is) a legfrissebb bemutatott mérleg fordulónapján érvényes záróárfolyamon kell átszámítani; és
  - b) az összes bemutatott időszakra vonatkozóan a bevétel- és a ráfordítástételeket (ideértve az összehasonlító adatokat is) a legutóbbi bemutatott időszak végén érvényes záróárfolyamon kell átszámítani.

## Közzététel

8. Amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 alapján meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el, a gazdálkodónak – a SIC-19 értelmezés 10. bekezdésében előírt információk közzétételén túl – ki kell jelentenie, hogy az értékelés pénzneme a gazdálkodó eseményeinek és körülményeinek gazdasági tartalmát tükrözi.
9. Amikor a pénzügyi kimutatásokat a SIC-19 alapján meghatározott értékelési pénznemtől eltérő pénznemben készítik el, és az értékelés pénzneme egy hiperinflációs gazdaság pénzneme, a gazdálkodónak – az IAS 29 standard 39. bekezdésében előírt információk közzétételén túl – közzé kell tennie az értékelés pénzneme és a prezentálás pénzneme közötti, az egyes mérlegfordulónapokon érvényes záró átváltási árfolyamokat.
10. Amikor a Nemzetközi Számviteli Standardok által elő nem írt további információk jelennek meg a pénzügyi kimutatásokban, a pénzügyi kimutatások elkészítésénél használt pénznemtől eltérő pénznemben, bizonyos felhasználók kényelme miatt, a gazdálkodónak
- az információt egyértelműen kiegészítő információként kell megjelölnie, hogy megkülönböztesse azokat a Nemzetközi Számviteli Standardok által előírt információktól és meg kell jelölnie, hogy azt a jelen értelmezés 6. vagy 7. bekezdésével (amelyik helyénvaló) összhangban számították át;
  - közzé kell tennie a pénzügyi kimutatások elkészítésénél használt értékelési pénznemet, és a pénzügyi kimutatásokban szerepeltetett kiegészítő információk meghatározásánál alkalmazott átszámítási módszert;
  - közzé kell tennie azt a tényt, hogy az értékelés pénzneme tükrözi a gazdálkodó eseményeinek és körülményeinek a gazdasági tartalmát, és hogy a kiegészítő információt kizárólag kényelmi okokból szerepeltették más pénznemben; és
  - közzé kell tennie azt a pénznemet, amelyben a kiegészítő információk szerepelnek.

A 8. bekezdés és a 10. bekezdés c) pontja által előírt kijelentéseket minden körülmények között szerepeltetni kell a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, kivéve ha a csoport gazdálkodóinak értékelési pénznemei és a prezentálás pénzneme, és – ha a konszolidált pénzügyi kimutatásokban további információkat szerepeltetnek – az azok megjelenítésére használt pénznem azonosak. A 9. bekezdésben és a 10. bekezdés b) pontjában leírt közzétételi követelmények céljára a konszolidált pénzügyi kimutatásokban az értékelési pénznemre történő hivatkozások az anyavállalat értékelési pénznemére vonatkoznak.

A konszenzus időpontja: 2001. május.

Hatálybalépés napja: ez az jelen értelmezés a 2002. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-31

### Bevételek – Reklámszolgáltatást tartalmazó bartertranzakciók

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 18 Bevételek (1993-ban módosított)

## Kérdés

1. Egy gazdálkodó (Eladó) bartertranzakciót köthet reklámszolgáltatás nyújtására a vevőjétől (Vevő) kapott reklámszolgáltatás fejében. A hirdetések interneten vagy óriásplakáton, televízióreklámban vagy rádióban, folyóiratban vagy újságban vagy más sajtótermékben jelenhetnek meg.

2. Egyes esetekben sem pénzeszköz, sem egyéb ellenérték nem cserél gazdát a gazdálkodók között. Máskor azonos, vagy megközelítően azonos összegű pénzeszközök vagy egyéb ellenérték cseréjére is sor kerül.
3. Az Eladó, aki szokásos tevékenysége keretén belül nyújt reklámszolgáltatást, a reklámszolgáltatást magában foglaló bartertranzakcióból származó bevételt az IAS 18 standard alapján akkor számolja el, amikor – más kritériumokkal együtt – az elcserélt szolgáltatások nem hasonlóak (IAS 18 standard 12. bekezdés) és a bevétel összege megbízhatóan mérhető (IAS 18 standard 20 a) bekezdés). Ez az értelmezés csak a nem hasonló reklámszolgáltatások cseréjére vonatkozik. Hasonló reklámszolgáltatások cseréje nem olyan ügylet, amely az IAS 18 standard alapján bevételt eredményez.
4. A kérdés az, hogy milyen körülmények között tudja az Eladó a bartertranzakció keretén belül kapott vagy nyújtott reklámszolgáltatások valós értékében megbízhatóan mérni a bevételt.

#### Konszenzus

5. A reklámszolgáltatást magában foglaló bartertranzakcióból származó bevétel nem mérhető megbízhatóan a kapott reklámszolgáltatás valós értékén. Az Eladó viszont megbízhatóan tudja mérni a bevételt a bartertranzakció keretén belül nyújtott reklámszolgáltatás valós értékén, a kizárólag olyan nem bartertranzakciókra való hivatkozással, amelyek:
  - a) a bartertranzakcióban foglalt reklámszolgáltatáshoz hasonló reklámtevékenységet foglalnak magukban;
  - b) gyakran előfordulnak;
  - c) az ügyletek és az összeg túlnyomó részét képezik az olyan reklámszolgáltatást nyújtó ügyletekkel összehasonlítva, amelyek hasonlóak a bartertranzakció keretén belül nyújtott reklámtevékenységhez;
  - d) magukban foglalnak pénzeszköz és/vagy olyan egyéb ellenértékformát (pl. piacképes értékpapírok, nem monetáris eszközök vagy egyéb szolgáltatások), amelyek megbízhatóan mérhető valós értékkel rendelkeznek; és
  - e) amelyekben a részt vevő másik fél nem ugyanaz, mint a bartertranzakcióban.

A konszenzus időpontja: 2001. május.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2001. december 31-én lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

## ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-32

### Immateriális javak – Weboldal költségei

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a Nemzetközi Számviteli Standardokkal összhangban lévőnek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 38 Immateriális javak

#### Kérdés

1. Egy gazdálkodónál belső költség merülhet fel a belső vagy külső hozzáféréstű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán. A külső hozzáférésre kialakított weboldal különböző célokat szolgálhat, így például a gazdálkodó termékeinek és szolgáltatásainak promócióját és reklámozását, elektronikus szolgáltatások nyújtását, valamint termékek és szolgáltatások értékesítését. A belső hozzáférésre kialakított weboldalt a gazdálkodó irányelveinek és a vevők adatainak nyilvántartására, valamint megfelelő információk keresésére használhatják.



2. A weboldal kialakításának lépései az alábbiak szerint írhatók le:
  - a) Tervezés – megvalósíthatósági tanulmányok készítése, célok és specifikációk meghatározása, alternatívák értékelése és preferenciák kiválasztása.
  - b) Az alkalmazás és az infrastruktúra kialakítása – domainnév megszerzése, a hardver és az operatív szoftver megvásárlása és kifejlesztése, a kifejlesztett alkalmazások telepítése és stressztesztelés.
  - c) Grafikai kialakítás – a weboldal megjelenésének megtervezése.
  - d) A tartalom létrehozása – információ kialakítása, megvásárlása, előkészítése és letöltése szöveges vagy grafikus formában a weboldal kialakításának befejezése előtt. Ezeket az adatokat lehet külön, a weboldalba integrált (vagy arról hozzáférhető) adatbázisban tárolni, vagy közvetlenül a weboldalra kódolni.
3. A weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik a működtetési szakasz. Ebben a szakaszban a gazdálkodó fenntartja és bővíti az alkalmazásokat, az infrastruktúrát, a grafikai kialakítást és a tartalmat.
4. A belső vagy külső hozzáférésű saját weboldal kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő belső költségek elszámolásánál a kérdések a következők:
  - a) a weboldal az IAS 38 követelményei alá eső, belső előállítású immateriális eszköz-e; és
  - b) az ilyen költség megfelelő számviteli kezelése.
5. Jelen értelmezés nem vonatkozik a weboldal hardvere (pl. webszerverek, szerkesztői (staging) szerverek, production szerverek és internetkapcsolatok) megvásárlásának, kialakításának és működtetésének költségeire. Az ilyen költséget az IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések standard előírásainak megfelelően számolják el. Ezen túlmenően a weboldalt esetlegesen működtető internetszolgáltatónál felmerülő ráfordítást az IAS 8 standard 7. bekezdése és a Keretelvek értelmében ráfordításként számolják el.
6. Az IAS 38 nem vonatkozik a gazdálkodó által a normál üzletmenet során történő értékesítés céljára tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 Készletek és az IAS 11 Beruházási szerződések standardokat) vagy az IAS 17 Lízingek standard hatálya alá eső lízingügyletekre. Ennek megfelelően a jelen értelmezés nem vonatkozik valamely más gazdálkodó részére értékesítendő weboldal (vagy weboldalszoftver) kialakítása és működtetése kapcsán felmerülő ráfordításokra. Operatív lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbeadóra vonatkozik a jelen értelmezés. Pénzügyi lízingügylet keretében lízingbe adott weboldal esetében a lízingbevevőre vonatkozik a jelen értelmezés a lízingelt eszköz kezdeti megjelenítését követően.

#### Konszenzus

7. A gazdálkodónak a fejlesztéssel létrehozott és belső vagy külső hozzáférésű saját weboldala egy belső előállítású immateriális eszköz, amely az IAS 38 követelményei alá esik.
8. A fejlesztéssel kialakított weboldal akkor és csak akkor mutatható ki immateriális eszközként, ha az IAS 38 19. bekezdésében leírt, a megjelenítésre és a kezdeti értékelésre vonatkozó általános követelményeknek való megfelelés mellett a gazdálkodó eleget tesz az IAS 38 45. bekezdésében rögzített kitételeknek. Különösképpen egy gazdálkodó akkor tudhatja teljesíteni az annak bemutatására vonatkozó követelményt, milyen módon tud a weboldal jövőbeni gazdasági hasznokat létrehozni az IAS 38. 45. bekezdésének d) pontja értelmében, ha például a weboldal képes jövedelmet termelni, beleértve a megrendelésekből származó közvetlen árbevételt. A gazdálkodó nem tudja bemutatni, milyen módon tud a kizárólag vagy elsősorban a saját termékek és szolgáltatások promóciója és reklámozása céljából kifejlesztett weboldal valószínű jövőbeni gazdasági hasznokat létrehozni, ebből következően az ilyen weboldal kifejlesztésével kapcsolatos valamennyi ráfordítást felmerüléskor költségként kell elszámolni.

9. A gazdálkodó saját weboldalának kialakításával és működtetésével kapcsolatos ráfordításokat az IAS 38 előírásaival összhangban kell elszámolni. A költségeket eredményező valamennyi tevékenység jellegét (pl. munkatársak betanítása és a weboldal fenntartása) és a weboldal létrehozásának vagy utólagos létrehozásának szakaszát értékelni kell a számviteli szempontból való megfelelő kezelés meghatározásához (további útmutatást a jelen értelmezés függeléke nyújt). Például:
- a) a tervezési szakasz jellegében hasonlít az IAS 38 42–44. bekezdéseiben leírt kutatási szakaszhoz. Az ebben a szakaszban felmerült költséget felmerüléskor kell ráfordításként számolni;
  - b) az alkalmazás és az infrastruktúra kialakításának, a grafikai kialakításnak és a tartalom kialakításának szakaszai jellegükben hasonlóak az IAS 38 45–52. bekezdéseiben leírt fejlesztési szakaszhoz, feltéve hogy a tartalmat a gazdálkodó saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő célra alakították ki. Az ebben a szakaszban felmerült költségek a jelen értelmezés 8. bekezdésének értelmében az immateriális javak között kimutatott weboldalköltségeknek tekinthetők, amennyiben a költség közvetlenül vagy ésszerű és következetes alapon a weboldal célzott felhasználásra történő előkészítéséhez rendelhető. Például a külön a weboldalhoz vásárolt vagy kialakított (a gazdálkodó saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozásától és promóciójától eltérő) tartalom költsége vagy a weboldalon lévő tartalom felhasználásának költsége (pl. reprodukciós jog megszerzésének díja) e feltétel teljesülése esetén fejlesztési költségnek minősül. Az IAS 38 59. bekezdésének értelmében mindazonáltal valamely immateriális eszköznek egy korábbi pénzügyi kimutatásban ráfordításként elszámolt költségét később nem lehet az immateriális eszköz bekerülési költségének részeként megjeleníteni (például amikor a szerzői jog költsége teljes mértékben leírásra került, majd a tartalmat később weboldalon jelenítik meg);
  - c) a tartalom kialakításának szakaszában felmerült költséget az IAS 38 57. bekezdése c) pontjának értelmében felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, feltéve hogy a tartalmat a gazdálkodó saját termékeinek és szolgáltatásainak reklámozására és promóciójára hozták létre (pl. termékek digitális fényképei). Például a gazdálkodó saját termékeiről készített digitális fényképekkel és a termékek megjelenítésével kapcsolatos szakmai szolgáltatások költségeit ráfordításként kell elszámolni, mivel a szakmai szolgáltatást a folyamat során veszik igénybe, nem pedig amikor a digitális fényképeket megjelenítik a weboldalon;
  - d) a működtetési szakasz a weboldal kialakításának befejezését követően kezdődik. Az ebben a szakaszban felmerült költséget felmerüléskor ráfordításként kell elszámolni, kivéve ha az IAS 38 60. bekezdésében rögzített kritériumok teljesülnek.
10. A jelen értelmezés 8. bekezdése értelmében az immateriális javak között kimutatott weboldalt a kezdeti megjelenítést követően az IAS 38 63–78. bekezdéseinek megfelelően kell értékelni. A weboldal hasznos élettartama legjobb becslésének rövidnek kell lennie.

A konszenzus időpontja: 2001. május.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés 2002. március 25-én lép hatályba. A jelen értelmezés átvételének hatásait az IAS 38 118–121. bekezdéseiben foglalt átmeneti rendelkezéseknek megfelelően kell kezelni. Ennek megfelelően, ha a weboldal nem felel meg az immateriális javak között való kimutatás feltételeinek, azonban korábban az immateriális javak között mutatták ki, a tételt a jelen értelmezés hatálybalépésekor ki kell vezetni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális javak között való kimutatás feltételeinek, azonban korábban azt nem mutatták ki az immateriális javak között, az immateriális eszközt a jelen értelmezés hatálybalépésekor nem lehet megjeleníteni. Ha a weboldal létezik és kialakításának költsége eleget tesz az immateriális javak között való kimutatás feltételeinek, és korábban azt az immateriális javak között kimutatták és kezdetben azt bekerülési értéken értékelték, a kezdetben megjelenített összeg megfelelően meghatározottnak minősül.

### ÉRTELMEZÉSI ÁLLANDÓ BIZOTTSÁG ÉRTELMEZÉS SIC-33

#### Konzolidálás és tőkeátszervezés – Potenciális szavazati jogok és a tulajdoni részesedés allokálása

Az IAS 1 (1997-ben módosított) A pénzügyi kimutatások prezentálása standard 11. bekezdése előírja, hogy a pénzügyi kimutatások nem nevezhetők a nemzetközi számviteli standardokkal összhangban lévőknek, kivéve ha összhangban vannak valamennyi vonatkozó standarddal, valamint az Értelmezési Állandó Bizottság valamennyi vonatkozó értelmezésével. Nem elvárás, hogy az SIC Értelmezések nem jelentős tételekre vonatkozzanak.

Hivatkozás: IAS 27 Konszolidált pénzügyi kimutatások és leányvállalatokban lévő befektetések elszámolása (1994-ben átszerkesztett), IAS 28 Társult vállalkozásokban lévő befektetések elszámolása (2000-ben módosított), IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés (2000-ben módosított)

#### Kérdés

1. A gazdálkodó birtokolhat olyan warrantokat, részvényvásárlási opciókat, törzsrésvényekre beváltható, hitelviszonyt vagy tulajdoni részesedést megtestesítő értékpapírokat, vagy más hasonló olyan instrumentumokat, amelyek potenciálisan – ha lehívják vagy beváltják őket –, a gazdálkodónak szavazati jogot adhatnak, vagy egy másik fél szavazati jogát csökkenthetik egy másik gazdálkodó pénzügyi vagy működési politikáit illetően (potenciális szavazati jogok).
2. A kérdések a következők:
  - a) annak eldöntésekor, hogy egy gazdálkodó ellenőríz-e vagy jelentős mértékben befolyásol-e egy másik gazdálkodót az IAS 27 és az IAS 28 szerint,
    - i. a potenciális szavazati jogok meglétét és hatását figyelembe kell-e venni, az IAS 27 standard 12. bekezdésében és az IAS 28 standard 4–5 bekezdéseiben leírt tényezőkön túl; és
    - ii. ha igen, akkor a potenciális szavazati jogokkal kapcsolatos bármely más tényezőt kell-e értékelni;
  - b) a konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az IAS 27 szerinti elkészítése során az anyavállalati és a kisebbségi részesedésekhez rendelt hányadot, valamint az olyan befektetőhöz rendelt hányadot, amely a társult vállalkozásban lévő befektetését az IAS 28 szerinti tőkemódszerrel számolja el, a jelenlegi tulajdoni részesedés alapján kell-e meghatározni, vagy annak a tulajdoni részesedésnek az alapján, amellyel akkor rendelkezne, ha a potenciális szavazati jogait lehívná vagy beváltaná; és
  - c) mi a potenciális szavazati jogok megfelelő számviteli kezelése lehívásukat, illetve lejáratukat megelőzően.

#### Konszenzus

3. Azoknak a potenciális szavazati jogoknak a meglétét és hatását, amelyek jelenleg (vagyis aktuálisan) lehívhatóak, vagy jelenleg beválthatóak, figyelembe kell venni – az IAS 27 standard 12. bekezdésében és az IAS 28 standard 4–5. bekezdéseiben leírt tényezőkön túl – annak meghatározásakor, hogy egy adott gazdálkodó ellenőríz-e egy másik gazdálkodót (ahogyan azt az IAS 27 standard 6. bekezdése meghatározza) vagy jelentős befolyást gyakorol-e arra (ahogyan azt az IAS 28 standard 3. bekezdése meghatározza). Minden potenciális szavazati jogot figyelembe kell venni, ideértve a más gazdálkodók által birtokolt potenciális szavazati jogokat is. A potenciális szavazati jogok akkor nem aktuálisan lehívhatóak vagy átválthatók, ha például azok nem hívhatóak le vagy nem válthatók át egy jövőbeni időpontig, vagy egy jövőbeni esemény bekövetkezése előtt.
4. Meg kell vizsgálni minden olyan tény és körülményt, amely a potenciális szavazati jogokra a jelen Értelmezés 3. bekezdése szerint hatással lehet, kivéve a vezetés szándékát a lehívásra vagy az átváltásra és a lehívásra, vagy az átváltásra való pénzügyi képességet. Az egyéb figyelembe veendő tények közé tartoznak a potenciális szavazati jogok gyakorlásának feltételei és az esetleges kapcsolódó ügyletek. (Az „A” függelék példákkal illusztrálja ennek az Értelmezésnek az alkalmazását.)
5. A konszolidált pénzügyi kimutatásoknak az IAS 27 szerinti elkészítése során az anyavállalati és a kisebbségi részesedésekhez rendelt hányadot, valamint az olyan befektetőhöz rendelt hányadot, amely a társult vállalkozásban lévő befektetését az IAS 28 szerinti tőkemódszerrel számolja el, kizárólag a jelenlegi tulajdoni részesedések alapján kell meghatározni. A gazdálkodónak lényegében lehet jelenlegi tulajdoni részesedése akkor, ha például a tulajdoni részesedéshez kapcsolódó gazdasági hasznokhoz való hozzáférést eladja, de egyidejűleg megállapodik visszavásárlásukról, miközben nem veszíti el ellenőrzését felettük. Ilyen körülmények között a hozzárendelt hányadot úgy kell meghatározni, hogy figyelembe kell venni a potenciális szavazati jogok esetleges gyakorlását és az egyéb olyan származékos termékeket, amelyek lényegében hozzáférést engednek a tulajdoni részesedéshez kapcsolódó gazdasági hasznokhoz. (A „B” függelék példákkal illusztrálja ennek az Értelmezésnek az alkalmazását.)

6. Amikor a konszolidálást és az elszámolás tőke módszerét alkalmazzák, a potenciális szavazati jogokat tartalmazó instrumentumokat csak akkor kell a leányvállalatba történt befektetés, vagy a társult vállalkozásban lévő befektetés részeként elszámolni, ha a tulajdoni részesedéseket úgy osztják fel, hogy tekintetbe veszik ezeknek a potenciális szavazati jogoknak az esetleges érvényesítését a jelen Értelmezés 5. bekezdése szerint. Minden más helyzetben a potenciális szavazati jogokat tartalmazó instrumentumokat az IAS 39 szerint kell elszámolni.

A konszenzus időpontja: 2001. augusztus.

Hatálybalépés napja: ez az értelmezés a 2002. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő éves pénzügyi időszakokra lép hatályba. A számviteli politika változásait az IAS 8 standard 46. bekezdésében foglalt átmeneti követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

---