

**A BIZOTTSÁG (EU) 2016/1905 RENDELETE****(2016. szeptember 22.)****az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1126/2008/EK rendeletnek az IFRS 15 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard tekintetében történő módosításáról****(EGT-vonatkozású szöveg)**

AZ EURÓPAI BIZOTTSÁG,

tekintettel az Európai Unió működéséről szóló 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 (1) bekezdésére,

mivel:

- (1) Az 1126/2008/EK bizottsági rendelettel <sup>(2)</sup> elfogadásra kerültek egyes, 2008. október 15-én érvényben lévő nemzetközi standardok és értelmezések.
- (2) A Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) 2014. májusában közzétette az új IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* nemzetközi pénzügyi beszámolási standardot. A standard célja, hogy javítsa a bevétellel kapcsolatos pénzügyi beszámolást, és általánosságban összehasonlíthatóbbá tegye a pénzügyi beszámolók fő sorait.
- (3) Az IASB 2015. szeptemberében közzétette az IFRS 15 módosítását, amely a standard hatálybalépésének időpontját 2017. január 1-jéről 2018. január 1-jére halasztja.
- (4) Az IFRS 15 standard az IFRS 9 standardra való hivatkozásokat tartalmaz, amelyek jelenleg nem alkalmazhatók, mivel az IFRS 9 standardot az Európai Unió még nem fogadta el. Ezért az e rendelet mellékletében az IFRS 9 standardra vonatkozó hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* nemzetközi számviteli standardra való hivatkozásként kell értelmezni.
- (5) Az IFRS 15 elfogadása a nemzetközi számviteli standardok közötti összhang biztosítása érdekében maga után vonja az IFRS 1, 3 és 4, továbbá az IAS 1, 2, 12, 16, 32, 34, 36, 37, 38, 39 és 40, valamint a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság IFRIC 12 értelmezésének, illetve az Értelmezési Állandó Bizottság SIC-27 és SIC-32 értelmezésének módosítását. Emellett maga után vonja az IAS 11 és az IAS 18 standard, illetve az IFRIC 13, az IFRIC 15, az IFRIC 18 és a SIC-31 értelmezés visszavonását.
- (6) Az Európai Pénzügyi Beszámolási Tanácsadó Csoport megerősíti, hogy az IFRS 15 standard megfelel az 1606/2002/EK rendelet 3. cikkének (2) bekezdésében az elfogadáshoz megállapított kritériumoknak.
- (7) Az 1126/2008/EK rendeletet ezért ennek megfelelően módosítani kell.
- (8) Az e rendeletben előírt intézkedések összhangban vannak a Számviteli Szabályozó Bizottság véleményével,

<sup>(1)</sup> HL L 243., 2002.9.11., 1. o.<sup>(2)</sup> A Bizottság 2008. november 3-i 1126/2008/EK rendelete az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról (HL L 320., 2008.11.29., 1. o.).

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

(1) Az 1126/2008/EK rendelet melléklete a következőképpen módosul:

- a) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* nemzetközi pénzügyi beszámolási standard e rendelet mellékletének megfelelően beillesztésre kerül,
- b) az IFRS 1 A *Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása*, az IFRS 3 *Üzleti kombinációk*, az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* és az IAS 1 *Pénzügyi kimutatások prezentálása* nemzetközi pénzügyi beszámolási standard az IAS 2 *Készletek*, az IAS 12 *Nyereségadó*, az IAS 16 *Ingtatlanok, gépek és berendezések*, az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*, az IAS 34 *Évközi pénzügyi beszámolás*, az IAS 36 *Eszközök értékvesztése*, az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* nemzetközi számviteli standard, a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság IFRIC 12 *Szolgáltatási koncessziós megállapodások értelmezése*, illetve az Értelmezési Állandó Bizottság SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése* és SIC-32 *Immateriális javak – weboldal költségei* értelmezése az e rendelet mellékletében meghatározott IFRS 15 standardnak megfelelően módosul,
- c) az IAS 11 *Beruházási szerződések* és az IAS 18 *Bevételek* standard, az IFRIC 13 *Ügyfélhűségprogramok*, az IFRIC 15 *Ingtatlan építésére vonatkozó megállapodások* és az IFRIC 18 *Ügyfelektől származó eszközátadások* értelmezés, illetve a SIC-31 *Bevételek – reklámszolgáltatásokat tartalmazó barterügyletek* értelmezés az e rendelet mellékletében meghatározott IFRS 15 standardnak megfelelően hatályát veszti.

(2) Az e rendelet mellékletében az IFRS 9 standardra vonatkozó hivatkozásokat az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

2. cikk

Az 1. cikk (1) bekezdésében említett módosításokat minden társaság legkésőbb a 2018. január 1-jén vagy az azt követően kezdődő első pénzügyi éve kezdőnapjától alkalmazza.

3. cikk

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

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

Kelt Brüsszelben, 2016. szeptember 22-én.

a Bizottság részéről  
az elnök  
Jean-Claude JUNCKER

## MELLÉKLET

**IFRS 15 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard**

Vevői szerződésekből származó bevétel

**IFRS 15 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard****Vevői szerződésekből származó bevétel**

## CÉL

- 1. A jelen standard célja azon elvek megállapítása, amelyek mentén a gazdálkodó egységnek hasznos információkat kell szolgáltatnia a pénzügyi kimutatások felhasználói számára a vevői szerződésekből származó bevétel és cash flow-k jellegéről, összegéről, ütemezéséről és bizonytalanságáról.**

**A célkitűzés megvalósítása**

2. Az 1. bekezdésben említett célkitűzés megvalósítása érdekében a jelen standard alapelve, hogy az ígért áruk vagy szolgáltatások vevő számára való átadásának bemutatása érdekében a gazdálkodó egységnek olyan összegű bevételt kell megjelenítenie, amely azt ellenértéket tükrözi, amelyre a gazdálkodó egység az említett árukért vagy szolgáltatásokért várákozása szerint jogosultságot szerez.
3. A gazdálkodó egységnek a jelen standard alkalmazásakor figyelembe kell vennie a szerződés feltételeit és az összes releváns tényt és körülményt. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot, ideértve a gyakorlati megoldásként való használatot is, a hasonló jellemzőkkel rendelkező szerződésekre és hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia.
4. A jelen standard a vevőkkel kötött egyedi szerződések elszámolását határozza meg. A gazdálkodó egység azonban a jelen standardot gyakorlati megoldásként szerződések (vagy teljesítési kötelek) hasonló jellemzőkkel rendelkező portfóliójára is alkalmazhatja, ha ésszerűen azt várja, hogy a standard portfólióra való alkalmazása nem jár lényegesen eltérő hatással a pénzügyi kimutatásokra, mint a standardnak a portfóliót alkotó egyedi szerződésekre (vagy teljesítési kötelekre) való alkalmazása. A gazdálkodó egységnek portfólió elszámolásakor a portfólió méretét és összetételét tükröző becsléseket és feltételezéseket kell használnia.

## HATÓKÖR

5. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot minden vevői szerződésre alkalmaznia kell, a következők kivételével:
  - a) az IAS 17 *Lízingek* standard hatókörébe eső lízingszerződések;
  - b) az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standard hatókörébe eső biztosítási szerződések;
  - c) az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok*, az IFRS 10 *Konzolidált pénzügyi kimutatások*, az IFRS 11 *Közös megállapodások*, az IAS 27 *Egyedi pénzügyi kimutatások* és az IAS 28 *Társult vállalkozásokban és közös vállalkozásokban lévő befektetések* standard hatókörébe eső pénzügyi instrumentumok és más szerződéses jogok és kötelek; és
  - d) azonos üzletágba tartozó gazdálkodó egységek közötti, a vevőknek vagy potenciális vevőknek való értékesítést könnyítő nem monetáris csere. A jelen standard nem alkalmazandó például két olajtársaság olyan szerződésére, amelyben különböző helyszíneken található vevőik keresletének időben történő kielégítése érdekében olaj cseréjéről állapodnak meg.
6. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot csak akkor kell a szerződésre alkalmaznia (ide nem értve az 5. bekezdésben felsorolt szerződéseket), ha a másik szerződő fél vevő. A vevő az a fél, amely a gazdálkodó egységgel szerződést köt a gazdálkodó egység szokásos tevékenységeinek eredményét képező áruk vagy szolgáltatások ellenértékért való megszerzésére. A másik szerződő fél nem vevő, ha például azért köt szerződést a gazdálkodó egységgel, hogy olyan tevékenységben vagy folyamatban vegyen részt, amelyben a szerződő felek megosztják a tevékenységből vagy a folyamatból származó kockázatokat és hasznokat (erre példa egy eszköz együtműködési megállapodás keretében való kifejlesztése), és nem azért, hogy megszerezze a gazdálkodó egység szokásos tevékenységének eredményét.

7. Előfordulhat, hogy a vevői szerződés részben a jelen standard, részben pedig az 5. bekezdésben felsorolt egyéb standardok hatókörébe esik.
  - a) Ha az egyéb standardok meghatározzák a szerződésrészek elkülönítésének és/vagy kezdeti értékelésének mikéntjét, akkor a gazdálkodó egységnek először az említett standardok elkülönítési és/vagy értékelési követelményeit kell alkalmaznia. A gazdálkodó egység a kezdetben egyéb standardoknak megfelelően értékelt szerződésrészt (vagy szerződésrészeket) nem veheti figyelembe az *ügyleti árban*, az ügyleti ár (esetlegesen) fennmaradó összegét pedig a 73–86. bekezdést alkalmazva kell allokálnia – hozzárendelnie – a jelen standard hatókörébe tartozó teljesítési kötelekhez és a 7. bekezdés (b) pontjában azonosított egyéb szerződésrészekhez.
  - b) Ha az egyéb standardok nem határozzák meg a szerződésrészek elkülönítésének és/vagy kezdeti értékelésének mikéntjét, akkor a gazdálkodó egységnek a jelen standardot kell alkalmaznia a szerződésrész (vagy szerződésrészek) elkülönítésére és/vagy értékelésére.
8. Ha a vevői szerződés megkötésével kapcsolatos járulékos költségek és a vevői szerződés teljesítése érdekében felmerült költségek nem esnek egy másik standard hatókörébe, akkor elszámolásukra a jelen standard az irányadó (lásd a 91–104. bekezdést). A gazdálkodó egység az említett bekezdéseket csak olyan vevői szerződéssel (vagy annak olyan részével) kapcsolatban felmerült költségekre alkalmazhatja, amely a jelen standard hatókörébe tartozik.

## MEGJELENÍTÉS

### A szerződés azonosítása

9. **A gazdálkodó egység csak akkor számolhatja el a standard hatókörébe eső vevői szerződést, ha az alábbi feltételek mind teljesülnek:**
  - a) a szerződő felek a szerződést (írásban, szóban vagy más szokásos üzleti gyakorlatnak megfelelően) jóváhagyták, és elkötelezték saját köteleik teljesítése mellett;
  - b) a gazdálkodó egység azonosítani tudja az egyes feleknek az átadandó árukkal vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos jogait;
  - c) a gazdálkodó egység azonosítani tudja az átadandó árukkal vagy szolgáltatásokkal kapcsolatos fizetési feltételeket;
  - d) a szerződésnek kereskedelmi tartalma van (vagyis a szerződés eredményeképpen várhatóan megváltozik a gazdálkodó egység jövőbeli cash flow-inak kockázata, ütemezése vagy összege); és
  - e) valószínű, hogy a gazdálkodó egység be fogja szedni azt az ellenértéket, amelyre az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni. Annak értékelésekor, hogy az ellenértékösszeg beszedése valószínű-e, a gazdálkodó egységnek csak azt szabad figyelembe vennie, hogy a vevő képes-e és szándékozik-e megfizetni az ellenértékösszeget annak esedékességekor. Ha a gazdálkodó egység árengedményt adhat a vevőnek, vagyis az ellenérték változó, akkor előfordulhat, hogy az az ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység jogosultságot fog szerezni, alacsonyabb lesz a szerződésben rögzített árnál (lásd az 52. bekezdést).
10. A szerződés két vagy több fél közötti megállapodás, amely érvényesíthető jogokat és kötelekmet teremt. A szerződésben szereplő jogok és a kötelek érvényesíthetősége jogi kérdés. Szerződés köthető írásban, szóban vagy a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából következő módon. A vevői szerződések kötésének gyakorlatai és eljárásai eltérnek az egyes joghatóságok, iparágak és gazdálkodó egységek között. Sőt, eltérhetnek a gazdálkodó egységen belül is (például a vevőcsoporttól vagy az ígért áru vagy szolgáltatás jellegétől függően). A gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie ezeket a gyakorlatokat és eljárásokat annak meghatározásakor, hogy a vevővel való megállapodás érvényesíthető jogokat és kötelekmet teremt-e, és ha igen, mikor.
11. Egyes vevői szerződéseknek nincs határozott időtartama, azokat bármelyik fél bármikor megszüntetheti vagy módosíthatja. Más szerződések a bennük meghatározott időközönként automatikusan megújulnak. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a szerződés azon időtartamára (a szerződéses időszakra) kell alkalmaznia, amelyben a szerződő felek érvényesíthető jogokkal és kötelekkel rendelkeznek.

12. A jelen standard alkalmazása céljából a szerződés nem létezik, ha a szerződés összes fele egyoldalú érvényesíthető joggal rendelkezik a teljes mértékben teljesítetlen szerződésnek a másik fél (vagy felek) kompenzációja nélküli megszüntetésére. A szerződés akkor minősül teljes mértékben teljesítetlennek, ha teljesül a következő két feltétel:
  - a) a gazdálkodó egység még nem adott át semmilyen ígért árut vagy szolgáltatást a vevőnek; és
  - b) a gazdálkodó egység még nem kapott semmilyen ellenértéket az ígért árukért vagy szolgáltatásokért, és arra nem is jogosult.
13. Ha a vevői szerződés szerződéskötéskor megfelel a 9. bekezdés feltételeinek, a gazdálkodó egységnek azokat a későbbiekben csak a tények és körülmények jelentős változására utaló jel felmerülésekor kell újraértékelnie. Ha például jelentősen csökken a vevő képessége az ellenérték megfizetésére, akkor a gazdálkodó egység újraértékeli annak valószínűségét, hogy be fogja-e szedni azt az ellenértéket, amelyre a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni.
14. Ha a vevői szerződés nem felel meg a 9. bekezdés feltételeinek, a gazdálkodó egységnek továbbra is értékelnie kell a szerződést annak megállapítása céljából, hogy a 9. bekezdés feltételei a későbbiekben teljesülni fognak-e.
15. Ha a vevői szerződés nem felel meg a 9. bekezdés feltételeinek, és a gazdálkodó egység ellenértéket kap a vevőtől, a gazdálkodó egység a kapott ellenértéket csak a következő események valamelyikének bekövetkeztekor jelenítheti meg bevételként:
  - a) a gazdálkodó egységnek nincs fennmaradó kötelme áruknak vagy szolgáltatásoknak a vevő számára való átadására, és a vevő által ígért összes, vagy lényegében az összes ellenértéket megkapta, és az vissza nem térítendő; vagy
  - b) a szerződést megszüntették, és a vevőtől kapott ellenérték vissza nem térítendő.
16. A gazdálkodó egységnek a vevőtől kapott ellenértéket a 15. bekezdésben említett események valamelyikének bekövetkeztéig vagy a 9. bekezdés feltételeinek későbbiekben bekövetkező teljesüléséig kötelezettségként kell megjelenítenie (lásd a 14. bekezdést). A megjelenített kötelezettség a gazdálkodó egység olyan kötelme, amely a szerződéssel kapcsolatos tények és körülmények függvényében vagy áruk vagy szolgáltatások jövőbeli átadására, vagy a kapott ellenérték visszatérítésére irányul. A kötelezettséget mindkét esetben a vevőtől kapott ellenértékösszeget kell értékelni.

### **Szerződések kombinációja**

17. A gazdálkodó egységnek az azonos vevővel (vagy a vevő kapcsolt feleivel) azonos vagy közel azonos időpontban kötött két vagy több szerződést kombinálnia kell, és azokat egyetlen szerződésként kell elszámolnia, ha egy vagy több feltétel teljesül az alábbiak közül:
  - a) a szerződéseket csomagban, azonos kereskedelmi céllal kötik;
  - b) az egyik szerződés szerint fizetendő ellenértékösszeg a másik szerződés árától vagy teljesítésétől függ; vagy
  - c) a szerződésekben ígért áruk vagy szolgáltatások (vagy az egyes szerződésekben ígért egyes áruk vagy szolgáltatások) a 22–30. bekezdésnek megfelelően egyetlen teljesítési kötelelemnek minősülnek.

### **Szerződésmódosítások**

18. A szerződésmódosítás a szerződéses mennyiségnek és/vagy árnak a szerződő felek által jóváhagyott változása. Egyes iparágakban vagy joghatóságokban a szerződésmódosításra változásbejelentésként, változtatásként vagy helyesbítésként is hivatkozhatnak. Szerződésmódosítás akkor áll fenn, amikor a szerződő felek olyan módosítást hagynak jóvá, amely a szerződő felek meglévő érvényesíthető jogait vagy kötelmeit módosítja, vagy újakat hoz létre. A szerződésmódosítás jóváhagyása történhet írásban, szóbeli megállapodással vagy a szokásos üzleti gyakorlatból következő módon. Ha a szerződő felek nem hagyják jóvá a szerződésmódosítást, a gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítás elfogadásáig a jelen standardot továbbra is a meglévő szerződésre kell alkalmaznia.

19. Szerződésmódosítás akkor is fennállhat, ha a módosított mennyiség és/vagy ár vita tárgyát képezi a szerződő felek között, vagy ha a felek jóváhagyták a szerződéses mennyiség változását, de az ennek megfelelő árváltozást még nem határozták meg. A gazdálkodó egységnek a szerződés feltételeit és más bizonyítékokat is ideértve minden releváns tényt és körülményt figyelembe kell vennie annak meghatározásakor, hogy a módosítással létrehozott vagy megváltoztatott jogok és kötelek érvényesíthetők-e. Ha a szerződő felek jóváhagyták a szerződéses mennyiség változását, de az ennek megfelelő árváltozást még nem határozták meg, akkor a gazdálkodó egységnek a módosításból eredő ügyletiár-változást a változó ellenérték becsléséről szóló 50–54. bekezdésnek és a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásáról szóló 56–58. bekezdésnek megfelelően kell becsülnie.
20. A szerződésmódosítást a gazdálkodó egységnek elkülönült szerződésként kell elszámolnia, ha teljesül a következő két feltétel:
- a szerződéses mennyiség olyan ígért áruk vagy szolgáltatások hozzáadása miatt nő, amelyek (a 26–30. bekezdésnek megfelelően) különállóak; és
  - a szerződéses ár olyan ellenértékösszeggel nő, amely a gazdálkodó egység által az ígért további árukért vagy szolgáltatásokért felszámított *önálló eladási árat* és ennek az árnak az adott szerződés körülményeivel összefüggő megfelelő módosítását tükrözi. A gazdálkodó egység például a további áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árat a vevőnek adott kedvezménnyel csökkentheti, mivel nem szükségszerűen merülnek fel olyan értékesítési költségei, mint amelyek hasonló áruk vagy szolgáltatások új vevőnek való értékesítésekor merülnének fel.
21. Ha a szerződésmódosítást nem a 20. bekezdésnek megfelelően, elkülönült szerződésként számolják el, akkor a gazdálkodó egységnek az ígért, de a szerződésmódosítás napján még nem átadott árukat vagy szolgáltatásokat (vagyis a fennmaradó ígért árukat vagy szolgáltatásokat) a következő módok közül a szerint kell elszámolnia, amelyek alkalmazhatóak:
- A gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítást a meglévő szerződés megszüntetéseként és egy új szerződés létrehozásaként kell elszámolnia, ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások elkülönülnek a szerződésmódosítás napján vagy azt megelőzően átadott áruktól vagy szolgáltatásoktól. A fennmaradó teljesítési kötelekhez (vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően azonosított egyetlen teljesítési kötelek fennmaradó különálló áruhoz vagy szolgáltatásaihoz) allokálendő ellenértékösszeg a következők összege:
    - a vevő által ígért azon ellenérték (ideértve a vevőtől már megkapott összegeket is), amelyet az ügyleti ár becslésében figyelembe vettek, de bevételként nem jelenítettek meg; és
    - a szerződésmódosítás részeként ígért ellenérték.
  - A gazdálkodó egységnek a szerződésmódosítást a meglévő szerződés részeként kell elszámolnia, ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások nem különállóak, és ezért a szerződésmódosítás napján részben kielégített egyetlen teljesítési kötelek részét képezik. A szerződésmódosítás által az ügyleti árra és a teljesítési kötelek hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás gazdálkodó egység általi értékelésére gyakorolt hatást bevételkiigazításként (bevételnövekedésként vagy -csökkenésként) kell megjeleníteni a szerződésmódosítás napján (vagyis a bevételkiigazítás utólagos halmozással történik).
  - Ha a fennmaradó áruk vagy szolgáltatások az (a) és a (b) pont szerinti tételek kombinációjából állnak, akkor a gazdálkodó egységnek a módosítás által a módosított szerződés szerinti kielégítetlen (és a részben kielégítetlen) teljesítési kötelekre gyakorolt hatásokat oly módon kell elszámolnia, hogy az megjelenjen e bekezdés célkitűzéseinek.

#### Teljesítési kötelek azonosítása

22. A gazdálkodó egységnek szerződéskötéskor értékelnie kell a vevői szerződésben ígért árukat vagy szolgáltatásokat, és teljesítési kötelekként kell azonosítania minden egyes, vevőnek való átadásra vonatkozó ígéretet, amelynek tárgya vagy
- különálló áru vagy szolgáltatás (áru- vagy szolgáltatáscsomag); vagy
  - olyan különálló áruk vagy szolgáltatások sorozata, amelyek lényegében azonosak, és amelyek vevőnek való átadása azonos minta szerint történik (lásd a 23. bekezdést).

23. A különálló áruk vagy szolgáltatások sorozatának vevőnek való átadása azonos minta szerint történik, ha teljesül a következő két feltétel:
- a) a gazdálkodó egység által a vevőnek átadásra ígért sorozat minden egyes különálló áruja vagy szolgáltatása megfelel az idővel kielégített teljesítési kötelelem 35. bekezdésben foglalt feltételeinek; és
  - b) a 39–40. bekezdésnek megfelelően a sorozat minden egyes különálló árujának vagy szolgáltatásának vevő számára való átadása tekintetében azonos módszert alkalmaznak a teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére.

*Vevői szerződésekben foglalt ígérek*

24. A vevői szerződés általában kifejezetten rögzíti a gazdálkodó egység által a vevőnek való átadásra ígért árukat vagy szolgáltatásokat. A vevői szerződésben meghatározott teljesítési kötelelmek azonban nem mindig korlátozódnak az adott szerződésben kifejezetten rögzített árukra vagy szolgáltatásokra. A vevői szerződés magában foglalhat a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából, közzétett politikáiból vagy konkrét nyilatkozataiból következő ígéreteket is, ha a vevő ezen ígérek alapján a szerződéskötéskor megalapozottan várja, hogy a gazdálkodó egység át fogja adni számára az árut vagy szolgáltatást.
25. A gazdálkodó egység által a szerződés teljesítése érdekében végzett tevékenységek csak akkor tartoznak a teljesítési kötelelmek közé, ha az áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadása e tevékenységekkel valósul meg. Előfordulhat például, hogy egy szolgáltatónak különböző adminisztratív feladatokat kell elvégeznie a szerződés létrejöttéhez. E feladatok elvégzése nem jár a szolgáltatás vevőnek való átadásával. Ezek a szerződéskötési tevékenységek tehát nem minősülnek teljesítési kötelelmek.

*Különálló áruk vagy szolgáltatások*

26. Ígért áruk vagy szolgáltatások a szerződéstől függetlenül többek között az alábbiakat foglalhatják magukban:
- a) a gazdálkodó egység által előállított áruk (például gyártói késztermékek) értékesítése;
  - b) a gazdálkodó egység által vásárolt áruk (például kiskereskedői árukészlet) továbbértékesítése;
  - c) a gazdálkodó egység által vásárolt árukhoz vagy szolgáltatásokhoz való jog továbbértékesítése (például amikor a megbízóként eljáró gazdálkodó egység továbbértékesít egy jegyet, a B34–B38. bekezdésben leírtak szerint);
  - d) szerződés szerinti feladat (vagy feladatok) elvégzése a vevő számára;
  - e) áruk vagy szolgáltatások nyújtására vonatkozó készenléti szolgáltatás nyújtása (például nem konkretizált, eseti alapú szoftverfrissítés), vagy áruknak és szolgáltatásoknak a vevő céljaira való rendelkezésre bocsátása a vevő igénye szerinti módon és időpontban;
  - f) másik fél számára nyújtott közvetítői szolgáltatás áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására (másik fél ügynökésként való eljárás, a B34–B38. bekezdésben leírtak szerint);
  - g) jogok biztosítása olyan, jövőben nyújtandó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, amelyeket a vevő saját vevőjének továbbértékesíthet (erre példa, ha a kiskereskedőnek terméket értékesítő gazdálkodó egység ígéretet tesz arra, hogy a terméket a kiskereskedőtől megvásároló magánszemély számára további árut vagy szolgáltatást fog átadni);
  - h) eszköz építése, gyártása vagy fejlesztése a vevő nevében;
  - i) licenc adása (lásd a B52–B63. bekezdést); és
  - j) opciók adása további áruk vagy szolgáltatások vásárlására (ha ezek az opciók a B39–B43. bekezdésben leírtak szerint lényeges jogot biztosítanak a vevő számára).
27. A vevőnek ígért áru vagy szolgáltatás különálló, ha teljesül a következő két feltétel:
- a) a vevő az árut vagy szolgáltatást vagy önmagában vagy a számára könnyen elérhető más erőforrásokkal együtt hasznosítani tudja (tehát az áru vagy szolgáltatás képes a különállóságra); és

- b) a gazdálkodó egységnek az áru vagy szolgáltatás vevő számára való átadására vonatkozó ígérete a szerződésben szereplő egyéb ígéretekkel elkülönülten azonosítható (tehát az áru vagy szolgáltatás a szerződéssel összefüggésben különálló).
28. A vevő az áru vagy szolgáltatást a 27. bekezdés (a) pontjának megfelelően hasznosítani tudja, ha az áru vagy szolgáltatás felhasználható, elfogyasztható, hulladékárnál nagyobb összegért értékesíthető vagy gazdasági hasznot keletkeztető más módon tartható. Egyes áruk vagy szolgáltatások esetében a vevő az áru vagy szolgáltatást önmagában tudja hasznosítani. Más áruk vagy szolgáltatások esetében a vevő az áru vagy szolgáltatást csak más, könnyen elérhető erőforrásokkal együtt tudja hasznosítani. Könnyen elérhető erőforrás lehet (a gazdálkodó egység vagy más gazdálkodó egység által) elkülönülten értékesített áru vagy szolgáltatás, vagy pedig olyan erőforrás, amelyet a vevő már megszerzett a gazdálkodó egységtől (ideértve azokat az árukat vagy szolgáltatásokat, amelyeket a gazdálkodó egység a szerződésnek megfelelően már átadott a vevőnek), illetve más ügyletek vagy események kapcsán. Arról, hogy a vevő az áru vagy szolgáltatást önmagában vagy más, könnyen elérhető erőforrásokkal együtt tudja hasznosítani, különböző tényezők szolgáltathatnak bizonyítékot. Az például, hogy a gazdálkodó egység rendszeresen elkülönülten értékesít egy áru vagy szolgáltatást, jelzi, hogy a vevő az áru vagy szolgáltatást önmagában vagy más, könnyen elérhető erőforrásokkal tudja hasznosítani.
29. Azon tényezők, amelyek jelzik, hogy a gazdálkodó egységnek az áru vagy szolgáltatás vevő számára való átadására vonatkozó ígérete (a 27. bekezdés (b) pontjának megfelelően) elkülönülten azonosítható, többek között az alábbiakat foglalják magukban:
- a) a gazdálkodó egység nem nyújt az árunak vagy szolgáltatásnak és a szerződésben ígért más áruknak vagy szolgáltatásoknak olyan áru- vagy szolgáltatáscsomagba való integrálására irányuló jelentős szolgáltatást, amely a vevő által leszerződött kombinált eredményt képezi. Más szóval, a gazdálkodó egység az áru vagy szolgáltatást nem használja inputként a vevő által meghatározott kombinált eredmény gyártásához vagy leszállításához;
- b) az áru vagy szolgáltatás célja nem a szerződésben ígért más áru vagy szolgáltatás jelentős módosítása vagy testre szabása;
- c) az áru vagy szolgáltatás nem függ erősen a szerződésben ígért más áruktól vagy szolgáltatásoktól, vagy azokhoz nem kötődik szorosan. Ha például a vevő anélkül dönthet az áru vagy szolgáltatás megvásárlásától való elállás mellett, hogy az jelentősen érintené a szerződésben ígért más árukat vagy szolgáltatásokat, az azt jelezheti, hogy az áru vagy szolgáltatás nem függ erősen az ígért más áruktól vagy szolgáltatásoktól, vagy azokhoz nem kötődik szorosan.
30. Ha az ígért áru vagy szolgáltatás nem különálló, a gazdálkodó egységnek azt egészen addig kombinálnia kell más ígért árukkal, amíg azonosítani nem tud egy különálló áru- vagy szolgáltatáscsomagot. Egyes esetekben ez azt eredményezheti, hogy a gazdálkodó egységnek a szerződésben ígért összes áru vagy szolgáltatást egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia.

### Teljesítési kötelek kielégítése

31. **A gazdálkodó egységnek akkor kell a bevételt megjelenítenie, amikor (vagy amint) az ígért áru vagy szolgáltatás (vagyis egy eszköz) vevőnek való átadásával kielégíti a teljesítési kötelemet. Az eszköz átadottnak minősül, amikor (vagy amint) a vevő ellenőrzést szerez felette.**
32. A gazdálkodó egységnek szerződéskötéskor a 22–30. bekezdésnek megfelelően azonosított minden teljesítési kötelek esetében meg kell határoznia, hogy a teljesítési kötelek folyamatosan (a 35–37. bekezdésnek megfelelően) vagy konkrét időpontban (a 38. bekezdésnek megfelelően) elégti-e ki. Ha a gazdálkodó egység a teljesítési kötelek nem folyamatosan elégti ki, akkor az konkrét időpontban kielégítettnek minősül.
33. Az áruk és szolgáltatások átvételük és felhasználásuk időpontjában eszköznek minősülnek, még ha csak pillanatnyilag is (mint sok szolgáltatás esetében). Az eszköz feletti ellenőrzés az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközökből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére való képességet jelenti. Az ellenőrzés magában foglalja más gazdálkodó egységeknek az eszköz felhasználásában és az eszköz hasznainak megszerzésében való megakadályozására való képességet is. Az eszköz hasznai a potenciális cash flow-k (beáramló cash flow-k, vagy kiáramló cash flow-k megtakarításai), amelyeket közvetlenül vagy közvetve számos úton lehet megszerezni, például a következők révén:
- a) az eszköz felhasználása áruk előállítására vagy szolgáltatások (köztük közszolgáltatások) nyújtására;
- b) az eszköz felhasználása más eszközök értékének növelésére;



- c) az eszköz felhasználása kötelezettségek kiegyenlítésére vagy ráfordítások csökkentésére;
  - d) az eszköz értékesítése vagy elcserélése;
  - e) az eszköz felhasználása hitelfedezetként; és
  - f) az eszköz tartása.
34. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a vevő ellenőrzést szerez-e egy eszköz felett, figyelembe kell vennie az eszköz visszavásárlására vonatkozó megállapodásokat is (lásd a B64–B76. bekezdést).

#### *Folyamatosan kielégített teljesítési kötelek*

35. A gazdálkodó egység az áru vagy szolgáltatás feletti ellenőrzést folyamatosan adja át, és ezért a teljesítési kötelemet is folyamatosan elégíti ki, illetve a bevételt is folyamatosan jeleníti meg, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:
- a) a vevő a gazdálkodó egység teljesítésével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat (lásd a B3–B4. bekezdést);
  - b) a gazdálkodó egység általi teljesítés olyan eszközt hoz létre vagy olyan eszköz (például befejezetlen termelés) értékét növeli, amely felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorol ellenőrzést (lásd a B5. bekezdést); vagy
  - c) a gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre a gazdálkodó egység számára alternatív módon hasznosítható eszközt (lásd a 36. bekezdést), és a gazdálkodó egység érvényesíthető joggal rendelkezik az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez (lásd a 37. bekezdést).
36. A gazdálkodó egység általi teljesítéssel létrehozott eszközt a gazdálkodó egység nem tudja alternatív módon hasznosítani, ha az adott eszköz létrehozása vagy értékének növelése alatt szerződéses korlátozás miatt, kész állapotában pedig gyakorlati okok miatt nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani. Azt, hogy az eszköz a gazdálkodó egység számára alternatív módon hasznosítható-e, szerződéskötéskor kell értékelni. A gazdálkodó egység szerződéskötés után nem aktualizálhatja az eszköz alternatív módon való hasznosíthatóságára vonatkozó értékelést, kivéve, ha a szerződő felek olyan szerződésmódosítást hagynak jóvá, amely lényegesen megváltoztatja a teljesítési kötelemet. Arról, hogy az eszköz alternatív módon hasznosítható-e a gazdálkodó egység számára, a B6–B8. bekezdés ad iránymutatást.
37. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a 35. bekezdés (c) pontjának megfelelően érvényesíthető joggal rendelkezik-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, a szerződés feltételeit és a szerződésre alkalmazandó jogszabályokat kell figyelembe vennie. Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog nem szükségszerűen konkrét összegre vonatkozik. A gazdálkodó egységnek azonban a szerződés teljes időtartama alatt jogosultnak kell lennie arra az összegre, amely legalább az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, ha a vevő vagy egy másik fél a gazdálkodó egység ígértől eltérő teljesítésén kívüli okból megszünteti a szerződést. A kifizetéshez való jog fennállásáról és érvényesíthőségéről, továbbá arról, hogy a gazdálkodó egység kifizetéshez való joga jogosulttá teszi-e a gazdálkodó egységet az adott időpontig elvégzett teljesítésért járó kifizetésre, a B9–B13. bekezdés ad iránymutatást.

#### *Konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelek*

38. Ha a teljesítési kötelelem nem a 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített, akkor a gazdálkodó egység a teljesítési kötelemet konkrét időpontban elégíti ki. A gazdálkodó egységnek azon konkrét időpont meghatározásához, amikor a vevő ellenőrzést szerez az ígért eszköz felett, vagyis amikor a gazdálkodó egység kielégíti teljesítési kötelemet, az ellenőrzésnek a 31–34. bekezdésben szereplő követelményeit kell figyelembe vennie. A gazdálkodó egységnek emellett az ellenőrzés átadására utaló jeleket is figyelembe kell vennie, többek között az alábbiakat:
- a) A gazdálkodó egységnek azonnali joga keletkezik az eszközért való kifizetéshez – ha a vevő azonnal köteles fizetni az eszközért, az azt jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett a csere tárgyát képező eszköz hasznosítására, és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére.
  - b) A vevőnek tulajdonjoga van az eszközhöz – a tulajdonjog jelezheti, hogy melyik szerződő fél képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, vagy más gazdálkodó egységeknek e hasznokhoz való hozzáféréseinek korlátozására. Az eszköz tulajdonjogának átadása ezért jelezheti, hogy a vevő ellenőrzést szerzett az eszköz felett. Ha a gazdálkodó egység a tulajdonjogot kizárólag a vevő általi fizetés elmaradásával szembeni védelemként tartja meg, akkor a tulajdonjog nem zárja ki, hogy a vevő ellenőrzést szerezzen az eszköz felett.

- c) A gazdálkodó egység birtokba adta az eszközt – az eszköz vevő általi birtoklása jelezheti, hogy a vevő képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, vagy más gazdálkodó egységeknek e hasznokhoz való hozzáféréseinek korlátozására. A birtoklás azonban nem feltétlenül esik egybe az eszköz feletti ellenőrzéssel. Egyes visszavásárlási megállapodások és egyes bizományi szerződések esetében például a vevő vagy a bizományos birtokolja az eszközt, amely felett a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést. Ezzel szemben az úgynevezett megőrzéses értékesítési (bill-and-hold) megállapodások esetében pedig a gazdálkodó egység birtokában marad az eszköz, amely felett a vevő gyakorol ellenőrzést. A visszavásárlási megállapodásokról, a bizományi szerződésekről és a megőrzéses értékesítési megállapodásokról a B64–B76., a B77–B78. és a B79–B82. bekezdés ad iránymutatást.
- d) Az eszköz tulajdonlásával járó jelentős kockázatok és hasznok a vevőt illetik – az eszköz tulajdonlásával járó jelentős kockázatok és hasznok vevőnek való átadása jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egység azonban az ígért eszköz tulajdonlásával járó kockázatok és hasznok értékelésekor nem veheti figyelembe azokat a kockázatokat, amelyek az eszköz átadására irányuló teljesítési kötelemet kiegészítő elkülönült teljesítési kötelelem felmerüléséhez vezethetnek. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység a vevőnek átadta az eszköz feletti ellenőrzést, de még nem elégítette ki az átadott eszközzel kapcsolatos karbantartási szolgáltatások nyújtására irányuló kiegészítő teljesítési kötelemet.
- e) A vevő elfogadja az eszközt – az eszköz vevő általi elfogadása jelezheti, hogy a vevő képességet szerzett az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a vevő általi elfogadást kikötő szerződéses feltétel milyen hatást gyakorol az eszköz feletti ellenőrzés átadásának időpontjára, figyelembe kell vennie a B83–B86. bekezdésben adott iránymutatást.

#### *A teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelése*

39. A 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített teljesítési kötelemelek esetében a gazdálkodó egység a bevételt folyamatosan, az adott teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást értékelve jeleníti meg. Az előrehaladás értékelésének célja, hogy bemutassa a gazdálkodó egység által az ígért áruk vagy szolgáltatások feletti ellenőrzés vevőnek való átadása tekintetében elvégzett teljesítést (vagyis a gazdálkodó egység teljesítési kötelemeinek kielégítését).
40. A gazdálkodó egység az egyes folyamatosan kielégített teljesítési kötelemelek esetében mindig csak egyetlen módszert alkalmazhat, és azt a hasonló teljesítési kötelemelekre hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén újra kell értékelnie a folyamatosan kielégített teljesítési kötelemelek hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást.

#### *Az előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek*

41. Az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszerek lehetnek outputmódszerek és inputmódszerek. A teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére szolgáló outputmódszerek és inputmódszerek használatáról a B14–B19. bekezdés ad iránymutatást. A gazdálkodó egységnek az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszerek meghatározásakor az általa a vevőnek átadásra ígért áru vagy szolgáltatás jellegét figyelembe vennie.
42. A gazdálkodó egység az előrehaladás értékelésére szolgáló módszer alkalmazásakor nem veheti figyelembe az előrehaladás értékelésében mindazon árukat vagy szolgáltatásokat, amelyek felett az ellenőrzést nem adja át a vevőnek. A gazdálkodó egységnek azonban az előrehaladás értékelésében figyelembe kell vennie mindazon árukat vagy szolgáltatásokat, amelyek felett az ellenőrzést átadja a vevőnek az adott teljesítési kötelelem kielégítésekor.
43. Mivel a körülmények folyamatosan változnak, a gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelelem eredményében bekövetkező változások nyomán követése érdekében aktualizálnia kell előrehaladásának értékelését. Az előrehaladás gazdálkodó egység általi értékelésében bekövetkező változást az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standard alapján a számviteli becslések változásaként kell elszámolni.

*Az előrehaladás ésszerű értékelése*

44. A gazdálkodó egység folyamatosan kielégített teljesítési kötelem esetében csak akkor jelenít meg bevételt, ha ésszerűen értékelni tudja a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladását. A gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladását, ha nem állnak rendelkezésére az előrehaladás értékelésére szolgáló megfelelő módszer alkalmazásához szükséges megbízható információk.
45. Előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység bizonyos körülmények között (például a szerződés korai szakaszaiban) nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem eredményét, de számít a teljesítési kötelem kielégítéséből eredő költségeinek megtérülésére. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egység csak a felmerült költségek mértékéig jeleníthet meg bevételt mindaddig, amíg nem tudja ésszerűen értékelni a teljesítési kötelem eredményét.

## ÉRTÉKELÉS

46. **Amikor (vagy amint) kielégíti a teljesítési kötelmet, a gazdálkodó egységnek bevételként az adott teljesítési kötelemhez allokált ügyleti ár összegét kell megjelenítenie (az ügyleti árba bele nem értve az 56–58. bekezdésnek megfelelően korlátozás alá eső, változó ellenértékre vonatkozó becsléseket).**

*Az ügyleti ár meghatározása*

47. **A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor a szerződés feltételeit és szokásos üzleti gyakorlatát kell figyelembe vennie. Az ügyleti ár azon ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez, ide nem értve a harmadik felek nevében beszedett összegeket (például egyes forgalmi adókat). A vevői szerződésben ígért ellenérték tartalmazhat fix összegeket, változó összegeket, vagy fix és változó összeget is.**
48. Az ügyleti ár becslését a vevő által ígért ellenérték jellege, ütemezése és összege befolyásolja. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor az összes következő tényező hatásait kell figyelembe vennie:
- változó ellenérték (lásd az 50–55. és az 59. bekezdést);
  - a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozása (lásd az 56–58. bekezdést);
  - jelentős finanszírozási komponens fennállása a szerződésben (lásd a 60–65. bekezdést);
  - nem pénzbeli ellenérték (lásd a 66–69. bekezdést); és
  - a vevőnek fizetendő ellenérték (lásd a 70–72. bekezdést).
49. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor feltételeznie kell, hogy az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására a meglévő szerződésben ígértnek megfelelően sor kerül, és hogy a szerződést nem fogják megszüntetni, megújítani vagy módosítani.

*Változó ellenérték*

50. Ha a szerződésben ígért ellenérték változó összeget tartalmaz, a gazdálkodó egységnek meg kell becsülnie azon ellenértékösszeget, amelyre az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért jogosultságot fog szerezni.
51. Az ellenértékösszeg diszkont, kedvezmény, visszatérítés, jóváírás, árengedmény, ösztönző, teljesítményjutalékok, kötbérek vagy hasonló jogcímek eredményeként változhat. Az ígért ellenérték változhat továbbá akkor is, ha a gazdálkodó egység ellenértékhez való jogosultsága jövőbeli esemény bekövetkeztétől vagy be nem következésétől függ. Változó például az ellenértékösszeg akkor, ha a terméket visszaküldési joggal értékesítették, vagy ha egy meghatározott köztes cél elérése esetére fix összegű teljesítményjutalékot ígérnek.
52. Előfordulhat, hogy a szerződés kifejezetten rögzíti a vevő által ígért ellenérték változékonyságát. Az ígért ellenérték a szerződés feltételein kívül álló okból is lehet változó, ha fennáll az alábbi körülmények valamelyike:
- a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlata, közzétett politikái vagy konkrét nyilatkozatai alapján a vevő megalapozottan várja, hogy a gazdálkodó egység el fog fogadni a szerződésben rögzített árnál alacsonyabb ellenértékösszeget is. Várható tehát, hogy a gazdálkodó egység árengedményt fog adni. A joghatóságtól, az iparágtól és a vevőtől függően az árengedményre hivatkozhatnak diszkontként, kedvezményként, visszatérítésként vagy jóváírásként;
  - más tények és körülmények jelzik, hogy a gazdálkodó egység a vevői szerződés megkötésekor árengedményt szándékozik adni a vevőnek.

53. A gazdálkodó egység a változó ellenérték összegét az alábbi módszerek valamelyikének használatával becsüli meg, attól függően, hogy melyik módszertől várja azon ellenértékösszeg jobb előrejelzését, amelyre jogosultságot fog szerezni:
- Várható érték – a várható érték a lehetséges ellenértékösszegek valószínűséggel súlyozott értékeinek összege. A várható érték a változó ellenérték összegének megfelelő becslése lehet, ha a gazdálkodó egységnek sok olyan szerződése van, amelyek hasonló jellemzőkkel rendelkeznek.
  - A legvalószínűbb összeg – a legvalószínűbb összeg a lehetséges ellenértékösszegek közül az egyetlen legvalószínűbb összeg (vagyis a szerződés egyetlen legvalószínűbb eredménye). A legvalószínűbb összeg a változó ellenérték összegének megfelelő becslése lehet, ha a szerződésnek csak két lehetséges eredménye lehet (például attól függően, hogy a gazdálkodó egység kap-e teljesítményjutalékot).
54. A gazdálkodó egységnek a szerződés időtartama alatt következetesen a választott módszert kell alkalmaznia az azon változó ellenérték összegének bizonytalanságával összefüggő hatások becsléséhez, amelyre jogosultságot fog szerezni. A gazdálkodó egységnek emellett figyelembe kell vennie minden, számára ésszerűen elérhető (múlta, jelenre vagy jövőre vonatkozó) információt, és ésszerű számú lehetséges ellenértékösszeget kell meghatároznia. A gazdálkodó egység által a változó ellenérték összegének becsléséhez használt információ általában ahhoz az információhoz hasonlít, amelyet a gazdálkodó egység vezetése ajánlatok benyújtásához vagy az ígért áruk vagy szolgáltatások árának megállapításához használ.

### **Visszatérítési kötelezettségek**

55. A gazdálkodó egységnek visszatérítési kötelezettséget kell megjelenítenie, ha olyan ellenértéket kap a vevőtől, amelyet várakozása szerint részben vagy egészben vissza kell majd térítenie a vevőnek. A visszatérítési kötelezettséget azon kapott (vagy követelt) ellenértékösszegeken kell értékelni, amelyre a gazdálkodó egység várhatóan nem szerez jogosultságot (vagyis az ügyleti árban nem szereplő összegben). A visszatérítési kötelezettséget (és az ügyleti ár megfelelő változását, vagyis a szerződéses kötelezettséget) minden beszámolási időszak végén aktualizálni kell a körülmények változásának megfelelően. A gazdálkodó egységnek a visszaküldési joggal történő értékesítéssel kapcsolatos visszatérítési kötelezettség elszámolásakor a B20–B27. bekezdésben szereplő iránymutatást kell alkalmaznia.

### **A változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozása**

56. A gazdálkodó egység az ügyleti árban csak annyiban veheti figyelembe a változó ellenérték 53. bekezdésnek megfelelően becsült összegének egy részét vagy egészét, amennyiben nagyon valószínű, hogy a megjelenített halmozott bevétel összegében nem következik be jelentős visszaírás akkor, amikor a későbbiekben megszűnik a változó ellenértékhez kapcsolódó bizonytalanság.
57. A gazdálkodó egységnek a bevétel-visszaírás valószínűségét és nagyságrendjét is figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy nagyon valószínű-e, hogy a megjelenített halmozott bevétel összegében nem következik be jelentős visszaírás akkor, amikor a későbbiekben megszűnik a változó ellenérték bizonytalansága. A bevétel-visszaírás valószínűségét vagy nagyságrendjét növelni képes tényezők többek között az alábbiakat foglalják magukban:
- az ellenértékösszeg igen érzékeny a gazdálkodó egység befolyásán kívüli tényezőkre. E tényezők közé tartozhat a piac volatilitása, harmadik felek megítélése vagy fellépése, az időjárási feltételek és az ígért áru vagy szolgáltatás magas avulási kockázata;
  - az ellenértékösszeg bizonytalansága várhatóan hosszú ideig fennmarad;
  - a gazdálkodó egység hasonló típusú szerződésekkel kapcsolatos tapasztalatai (vagy más bizonyítékai) korlátozottak, vagy jövőre nézve korlátozottan használhatók;
  - a gazdálkodó egység széles körű árengedmény-politikát folytat, vagy hasonló körülmények között következetesen megváltoztatja a hasonló szerződések fizetési feltételeit;
  - a szerződés lehetséges ellenértékösszegei széles sávban mozognak.
58. A gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdon licencéért cserébe ígért, árbevétel-alapú vagy használatalapú jogdíj formáját öltő ellenérték elszámolására a B63. bekezdést kell alkalmaznia.

**A változó ellenérték újraértékelése**

59. A gazdálkodó egységnek a beszámolási időszak végén fennálló körülmények és a körülményekben a beszámolási időszak alatt bekövetkező változások valóságghú bemutatása érdekében minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a becslült ügyleti árat (ideértve annak értékelését is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e). Az ügyleti ár változásait a gazdálkodó egységnek a 87–90. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia.

*Jelentős finanszírozási komponens fennállása a szerződésben*

60. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár meghatározásakor az ígért ellenértékösszeget ki kell igazítania a pénz időértékének hatásával, ha az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadása a kifizetéseknek a szerződő felek által (kifejezetten vagy hallgatólagosan) jóváhagyott ütemezése révén jelentős finanszírozási hasznot biztosít vevőnek vagy a gazdálkodó egységnek. Ilyen körülmények között a szerződés jelentős finanszírozási komponens tartalmaz. A jelentős finanszírozási komponens fennállása független attól, hogy a finanszírozási ígéretet a szerződés kifejezetten rögzíti-e, vagy a szerződő felek által jóváhagyott fizetési feltételekből következik.
61. Az ígért ellenértéknek a jelentős finanszírozási komponenssel való kiigazításával a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy a bevételt az azon árat tükröző összegben jelenítse meg, amelyet a vevő akkor fizetett volna az ígért árukért vagy szolgáltatásokért, ha azokat pénzeszközzel (vagyis készpénzes áron) fizette volna ki, amikor (vagy amint) az átadásukra sor kerül. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a szerződés tartalmaz-e pénzügyi komponens, és hogy az jelentős-e a szerződésre nézve, minden releváns tény és körülmény figyelembe kell vennie, ideértve mindkét alábbi tényezőt:
- a) az ígért ellenérték összegének és az ígért áruk vagy szolgáltatások készpénzes árának esetleges különbségét; és
  - b) a következő két tényező kombinált hatását:
    - i. az ígért áruk vagy szolgáltatások gazdálkodó egység által a vevőnek való átadása és az említett áruk vagy szolgáltatások vevő általi kifizetése közötti időszak várható hossza; és
    - ii. az érintett piac irányadó kamatlábai.
62. A 61. bekezdés szerinti értékelés ellenére a vevői szerződés nem rendelkezik jelentős finanszírozási komponenssel, ha fennáll az alábbi tényezők bármelyike:
- a) a vevő előre fizetett az árukért vagy szolgáltatásokért, és azok átadásának ütemezése a vevő döntésétől függ;
  - b) a vevő által ígért ellenérték egy jelentős összege változó, és ennek az ellenértéknek az összege vagy az ütemezése egy olyan jövőbeli esemény bekövetkezése vagy be nem következése alapján változik, amely felett a vevő vagy a gazdálkodó egység lényegében nem gyakorol ellenőrzést (például, ha az ellenérték árbevétel-alapú jogdíj);
  - c) az ígért ellenérték és az áru vagy szolgáltatás (61. bekezdés szerinti) készpénzes ára közötti különbség oka nem a vevőnek vagy a gazdálkodó egységnek nyújtandó finanszírozás, és az említett összegek közötti különbség a különbség okával arányos. Előfordulhat például, hogy a fizetési feltételek védelmet nyújtanak a gazdálkodó egység vagy a vevő számára arra az esetre, ha a másik fél elmulasztaná szerződés szerinti kötelei egy részének vagy egészének megfelelő teljesítését.
63. A gazdálkodó egységnek gyakorlati megoldásként nem szükséges kiigazítania az ígért ellenértéket a jelentős finanszírozási komponens hatásaival, ha szerződéskötéskor azt várja, hogy az ígért áru vagy szolgáltatás gazdálkodó egység által a vevőnek való átadása és az említett áru vagy szolgáltatás vevő általi kifizetése közötti időszak legfeljebb egy év lesz.
64. A 61. bekezdésben szereplő célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek az ígért ellenértékösszeg jelentős finanszírozási komponenssel való kiigazításakor azt a diszkontrátát kell használnia, amelyet a szerződéskötés idején a gazdálkodó egység és a vevő közötti elkülönült pénzügyi ügyletben használnának. E rátának tükröznie kell a szerződésben finanszírozást kapó fél hitelképességét, továbbá a vevő vagy a gazdálkodó egység által adott biztosítékot vagy fedezetet, ideértve a szerződés szerint átadott eszközöket is. A gazdálkodó egység ezt a rátát azon ráta azonosításával is meghatározhatja, amellyel az ígért ellenérték névleges értéke arra az árra diszkontálható, amelyet a vevő pénzeszközben fizetne az árukért vagy szolgáltatásokért, amikor (vagy amint) azokat átadják. A gazdálkodó egység szerződéskötés után nem aktualizálhatja a diszkontrátát a kamatlábak vagy más körülmények változásai (például a vevői hitelkockázat értékelésének változása) miatt.

65. A gazdálkodó egységnek a finanszírozás hatását (kamatbevétel vagy kamatráfordítást) a vevői szerződések bevételeitől elkülönülten kell bemutatnia az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban. A kamatbevétel vagy kamatráfordítás csak annyiban jeleníthető meg, amennyiben a vevői szerződés elszámolásakor a szerződéses eszközt (vagy követelést) vagy a szerződéses kötelezettséget is megjelenítik.

#### *Nem pénzbeli ellenérték*

66. A gazdálkodó egységnek az olyan szerződések ügyleti árának meghatározásakor, amelyeknél a vevő pénzeszköztől eltérő formában ígér ellenértéket, a nem pénzbeli ellenértéket (vagy a nem pénzbeli ellenértékre vonatkozó ígéretet) valós értéken kell értékelnie.
67. Ha a nem pénzbeli ellenérték valós értékét a gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen megbecsülni, akkor az ellenértéket közvetetten, az ellenértékért a vevőnek (vagy vevőcsoportnak) ígért áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árát alapul véve kell értékelnie.
68. Előfordulhat, hogy a nem pénzbeli ellenérték valós értéke az ellenérték formája miatt változik (erre példa a vevő által a gazdálkodó egységnek ígért részvény árfolyama). Ha a vevő által ígért nem pénzbeli ellenérték valós értéke nem csak az ellenérték formája miatt változik (erre példa, ha a valós érték a gazdálkodó egység teljesítése miatt változik), akkor a gazdálkodó egységnek az 56–58. bekezdés követelményeit kell alkalmaznia.
69. Ha a gazdálkodó egység a szerződés teljesítésének megkönnyítése érdekében árukat vagy szolgáltatásokat (például alapanyagokat, gépeket vagy munkát) kap a vevőtől, akkor értékelnie kell, hogy ellenőrzést szerez-e a kapott áruk vagy szolgáltatások felett. Ha igen, akkor a kapott árukat vagy szolgáltatásokat a vevőtől kapott nem pénzbeli ellenértékként kell elszámolnia.

#### *A vevőnek fizetendő ellenérték*

70. A vevőnek fizetendő ellenérték olyan pénzüsszeg, amelyet a gazdálkodó egység a vevőnek (vagy a gazdálkodó egység áruit vagy szolgáltatásait a vevőtől megvásároló más feleknek) fizet vagy várakozása szerint fizetni fog. A vevőnek fizetendő ellenérték lehet jóváírás vagy más olyan tétel is (például kupon vagy utalvány), amely a gazdálkodó egységnek (vagy a gazdálkodó egység áruit vagy szolgáltatásait a vevőtől megvásároló más feleknek) járó összegbe beszámítható. A gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket az ügyleti ár, vagyis a bevétel csökkenéseként köteles elszámolni, kivéve, ha a vevő felé történő kifizetés a vevő által a gazdálkodó egységnek átadott (26–30. bekezdés szerinti) különálló áruért vagy szolgáltatásért jár. Ha a vevőnek fizetendő ellenérték változó összeget tartalmaz, a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat az 50–58. bekezdésnek megfelelően kell megbecsülnie (ideértve annak értékelését is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e).
71. Ha a gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket a vevőtől kapott különálló áruért vagy szolgáltatásért fizeti, akkor az áru vagy szolgáltatás vásárlását ugyanúgy kell elszámolnia, mint a beszállítóktól vásárolt árukat vagy szolgáltatásokat. Ha a vevőnek fizetendő ellenértékösszeg meghaladja a vevőtől kapott különálló áru vagy szolgáltatás valós értékét, akkor a gazdálkodó egységnek a különbözetet az ügyleti ár csökkenéseként kell elszámolnia. Ha a vevőtől kapott különálló áru vagy szolgáltatás valós értékét a gazdálkodó egység nem tudja ésszerűen értékelni, akkor a vevőnek fizetendő ellenértéket teljes egészében az ügyleti ár csökkenéseként kell elszámolnia.
72. Amennyiben a gazdálkodó egység a vevőnek fizetendő ellenértéket az ügyleti ár csökkenéseként számolja el, úgy ennek megfelelő bevételecsökkenést kell elszámolnia akkor, amikor (vagy amint) a következő két esemény közül a későbbi bekövetkezik:
- a) a gazdálkodó egység megjeleníti a kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásából származó bevételt; és
  - b) a gazdálkodó egység kifizeti az ellenértéket, vagy ígéretet tesz annak kifizetésére (akkor is, ha a kifizetés jövőbeli esemény függvénye). Az ígéret a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából is következhet.

#### **Az ügyleti ár teljesítési kötelekhez allokálása**

73. **Az ügyleti ár allokálásával a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy minden teljesítési kötelekhez (vagy különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz) olyan összegű ügyleti árat rendeljen hozzá, amely megfelel annak az ellenértékösszegnek, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várakozása szerint jogszukságot szerez.**

74. Az allokációs célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat a 76–80. bekezdésnek megfelelően relatív önálló eladási áron kell hozzárendelnie a szerződésben azonosított minden teljesítési kötelelemhez, kivéve a 81–83. bekezdésben meghatározott esetekben (diszkontok allokálása) és a 84–86. bekezdésben meghatározott esetekben (változó összeget tartalmazó ellenérték allokálása).
75. A 76–86. bekezdés nem alkalmazható, ha a szerződés csak egy teljesítési kötelemet tartalmaz. Alkalmazható azonban a 84–86. bekezdés, ha a gazdálkodó egység a 22. bekezdés (b) pontja szerint különálló áruk vagy szolgáltatások egyetlen teljesítési kötelemként azonosított sorozatának átadását ígéri, és az ígért ellenérték változó összegeket tartalmaz.

#### *Önálló eladási áron alapuló allokáció*

76. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár minden teljesítési kötelelemhez relatív önálló eladási ár alapján történő allokálása érdekében szerződéskötéskor meg kell határoznia minden szerződéses teljesítési kötelelem különálló árujának vagy szolgáltatásának önálló eladási árat, és az ügyleti árat ezen önálló eladási árak arányában kell allokálnia.
77. Az önálló eladási ár az az ár, amelyen a gazdálkodó egység az ígért árut vagy szolgáltatást különösen eladná egy vevőnek. Az önálló eladási ár legjobb bizonyítéka az áru vagy szolgáltatás akkor megfigyelhető ára, amikor a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást hasonló körülmények között, hasonló vevőknek különösen értékesíti. Előfordulhat (de nem feltételezhető), hogy az áru vagy szolgáltatás önálló eladási ára megegyezik az áru vagy szolgáltatás szerződéses árával vagy listaárával.
78. Ha az önálló eladási ár nem közvetlenül megfigyelhető, a gazdálkodó egységnek azt azon a becsült összegben kell feltüntetnie, amellyel az ügyleti ár allokációja megfelelne a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek. A gazdálkodó egységnek az önálló eladási ár becslésekor figyelembe kell vennie minden, számára ésszerűen elérhető információt (ideértve a piaci feltételeket, a gazdálkodó egység sajátosságait és a vevőre vagy vevőcsoportra vonatkozó információkat). A gazdálkodó egységnek ennek során maximálisan fel kell használnia a megfigyelhető inputokat, és a becslési módszereket hasonló körülmények között következetesen kell alkalmaznia.
79. Az áru vagy szolgáltatás önálló eladási árának becslési módszerei többek között az alábbiakat foglalják magukban:
- Kiigazított piaci értékelés – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében elemzi áruinak vagy szolgáltatásainak értékesítési piacát, és megbecsüli azt az árat, amelyet a vevők e piacon a szóban forgó árukért vagy szolgáltatásokért fizetni hajlandóak. E megközelítés keretében a gazdálkodó egység versenytársainak hasonló árukért vagy szolgáltatásokért kért árai is felhasználhatók, szükség esetén azokat a gazdálkodó egység költségeihez és árreihez igazítva.
  - Várható költség plusz árrés – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében megbecsüli a teljesítési kötelelem kielégítésének várható költségét, és ahhoz hozzáadja az adott árunak vagy szolgáltatásnak megfelelő árrést.
  - Maradványérték – a gazdálkodó egység e megközelítés keretében az önálló eladási árat úgy határozza meg, hogy a teljes ügyleti árból levonja a szerződésben ígért más áruk vagy szolgáltatások megfigyelhető önálló eladási árainak összegét. A gazdálkodó egység azonban a maradványértéken alapuló megközelítést csak akkor használhatja az áru vagy szolgáltatás önálló eladási árának 78. bekezdés szerinti becslésére, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:
    - a gazdálkodó egység ugyanazt az árut vagy szolgáltatást (azonos vagy közel azonos időpontban) különböző vevőknek igen széles sávban mozgó árakon értékesíti (vagyis az eladási ár nagymértékben változó, mivel a reprezentatív önálló eladási ár múltbéli ügyletek vagy más megfigyelhető bizonyítékok alapján nem állapítható meg); vagy
    - a gazdálkodó egység még nem határozta meg az adott áru vagy szolgáltatás árát, és a szóban forgó árut korábban még nem értékesítette önálló alapon (vagyis az eladási ár bizonytalan).

80. Előfordulhat, hogy a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások önálló árának becsléséhez több módszer kombinációja szükséges, ha a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások közül legalább kettőnek az önálló eladási ára nagymértékben változó vagy bizonytalan. A gazdálkodó egység eljárhat például úgy, hogy a nagymértékben változó vagy bizonytalan eladási árú ígért áruk vagy szolgáltatások esetében a maradványértéken alapuló módszerrel megbecsüli ezen áruk vagy szolgáltatások összesített eladási árát, az egyes áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árát pedig az említett összesített eladási árhoz viszonyítva, egy másik módszer felhasználásával becsüli meg. Ha a gazdálkodó egység a szerződésben ígért egyes áruk vagy szolgáltatások önálló árának becsléséhez több módszer kombinációját használja, akkor értékelnie kell, hogy az ügyleti árnak az említett önálló eladási árakhoz allokálása megfelel-e a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek és az önálló eladási árak becslésére vonatkozó, 78. bekezdés szerinti követelményeknek.

#### *Diszkont allokációja*

81. A vevő áru- vagy szolgáltatáscsomag vásárlásakor diszkontot kap, ha a szerződésben ígért szóban forgó áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árainak összege meghaladja a szerződésben ígért ellenértéket. A gazdálkodó egységnek a diszkontot arányosan kell allokálnia a szerződés minden teljesítési köteleméhez, kivéve, ha a 82. bekezdésnek megfelelően megfigyelhető bizonyítékkal rendelkezik arról, hogy a teljes diszkont a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési köteleméhez kapcsolódik. Ilyen körülmények között a diszkont arányos allokációja abból következik, hogy a gazdálkodó egységnek az ügyleti árat az ügylet tárgyát képező különálló áruk vagy szolgáltatások relatív önálló eladási árai alapján kell allokálnia az egyes teljesítési kötelekhez.
82. A gazdálkodó egységnek a diszkontot teljesen a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési köteleméhez kell allokálnia, ha teljesül az összes alábbi feltétel:
- a) a gazdálkodó egység a szerződés minden különálló áruját vagy szolgáltatását (vagy a szerződés különálló áruinak vagy szolgáltatásainak minden csomagját) rendszeresen önálló alapon értékesíti;
  - b) a gazdálkodó egység rendszeresen önálló alapon értékesíti az említett különálló áruk vagy szolgáltatások egy részének csomagját (vagy csomagjait) is, az egyes csomagok áruinak vagy szolgáltatásainak önálló eladási árához képest diszkontáron; és
  - c) a 82. bekezdés (b) pontjában említett áru- vagy szolgáltatáscsoportokhoz rendelhető diszkont lényegében azonos a szerződéses diszkonttal, és az egyes csomagok áruinak vagy szolgáltatásainak elemzése megfigyelhető bizonyítékkal szolgál arról a teljesítési kötelemről (vagy azokról a teljesítési kötelekről), amely(ek)hez a teljes szerződéses diszkont tartozik.
83. Ha a gazdálkodó egység a diszkontot a 82. bekezdésnek megfelelően teljesen a szerződés egy vagy több teljesítési köteleméhez allokálja, akkor a diszkont allokálását még azelőtt el kell végeznie, hogy a 79. bekezdés (c) pontjának megfelelően a maradványértéken alapuló módszer használatával megbecsülné valamely áru vagy szolgáltatás önálló eladási árát.

#### *Változó ellenérték allokációja*

84. A szerződésben ígért változó ellenértéket vagy a teljes szerződéshez, vagy a szerződés adott részéhez lehet allokálni, például az alábbiak valamelyikéhez:
- a) a szerződés egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelem (például egy jutalék függhet attól, hogy a gazdálkodó egység meghatározott időszakon belül átadja-e az ígért árut vagy szolgáltatást); vagy
  - b) a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelem részét képező különálló áruk vagy szolgáltatások sorozatában ígért egy vagy több, de nem minden különálló áru vagy szolgáltatás (például egy kétéves takarítási szerződés második évére ígért ellenérték egy meghatározott inflációs mutató mozgása alapján növekedni fog).
85. A gazdálkodó egységnek a változó összeget (és annak későbbi változásait) teljesen a teljesítési kötelemhez vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelem részét képező különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz kell allokálnia, ha teljesül a következő két feltétel:
- a) a változó kifizetés feltételei konkrétan a gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem kielégítésére vagy a különálló áru vagy szolgáltatás átadására irányuló erőfeszítéseire (vagy a teljesítési kötelem kielégítéséből vagy a különálló áru vagy szolgáltatás átadásából eredő konkrét eredményhez) kapcsolódnak; és



- b) a változó ellenértékösszegnek teljesen a teljesítési kötelelemhez vagy a különálló áruhoz vagy szolgáltatáshoz való allokálása a szerződés összes teljesítési kötelelmének és fizetési feltételének figyelembevételével megfelel a 73. bekezdés szerinti allokációs célkitűzésnek.
86. Az ügyleti ár azon fennmaradó összege tekintetében, amely nem felel meg a 85. bekezdés feltételeinek, a 73–83. bekezdés allokációs követelményeit kell alkalmazni.

### **Az ügyleti ár változásai**

87. Az ügyleti ár szerződéskötés után számos okból változhat, ideértve a bizonytalan események megoldódását vagy a körülmények más olyan változásait is, amelyek megváltoztatják azon ellenértékösszeget, amelyre a gazdálkodó egység az ígért árukért vagy szolgáltatásokért várakozása szerint jogosultságot szerez.
88. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár későbbi változásait ugyanolyan módon kell a szerződés teljesítési kötelelméhez allokálnia, mint szerződéskötéskor. Következésképpen a gazdálkodó egység nem allokálhatja újra az ügyleti árat pusztán azért, hogy tükrözze az önálló eladási árak szerződéskötés utáni változásait. A kielégített teljesítési kötelelemhez allokált összegeket az ügyleti ár változásának időszakában kell bevételként vagy bevételcsökkenésként megjeleníteni.
89. A gazdálkodó egység az ügyleti ár változását csak akkor allokálhatja teljesen egy vagy több, de nem minden teljesítési kötelelemhez vagy a 22. bekezdés (b) pontjának megfelelően egyetlen teljesítési kötelelem részét képező sorozatban ígért különálló árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, ha teljesülnek a változó ellenérték allokálására vonatkozó, 85. bekezdésben előírt feltételek.
90. A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár szerződésmódosítás miatt bekövetkező változásait a 18–21. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia. Az ügyleti ár szerződésmódosítás után bekövetkező változása esetében azonban a gazdálkodó egységnek a 87–89. bekezdést kell alkalmaznia az ügyleti ár változásának allokálásához, mégpedig az alábbiak közül az alkalmazható módon:
- a) A gazdálkodó egység az ügyleti ár változását akkor – és annyiban – allokálhatja a módosítás előtti szerződésben meghatározott teljesítési kötelelmekhez, ha és amennyiben az ügyleti ár változása a módosítás előtt ígért adott összegű változó ellenértéknek tulajdonítható és a módosítást a 21. bekezdés (a) pontjának megfelelően számolják el.
- b) A gazdálkodó egységnek az ügyleti ár változását a módosított szerződés szerinti teljesítési kötelelmekhez kell allokálnia (vagyis azokhoz a teljesítési kötelelmekhez, amelyek közvetlenül a módosítást követően még kielégítetlenek vagy részben kielégítetlenek voltak) minden más olyan esetben, amikor a módosítást nem a 20. bekezdésnek megfelelően, elkülönült szerződésként számolja el.

### **SZERZŐDÉSES KÖLTSÉGEK**

#### **A szerződéskötés járulékos költségei**

91. **A gazdálkodó egységnek a vevői szerződés megkötésével kapcsolatos járulékos költségeket eszközként kell megjelenítenie, ha számít e költségek megtérülésére számít.**
92. A szerződéskötés járulékos költségei olyan költségek, amelyek a vevői szerződés megkötésével kapcsolatban merülnek fel a gazdálkodó egységnél, és a szerződés megkötése nélkül nem merülnének fel (ilyen például az értékesítési jutalék).
93. Az olyan szerződéskötési költségeket, amelyek a szerződés megkötése nélkül is felmerülnének, felmerüléskor ráfordításként kell megjeleníteni, kivéve, ha a szerződéskötés elmaradása esetén is kifejezetten felszámíthatók a vevőnek.
94. A gazdálkodó egység a szerződéskötés járulékos költségeit gyakorlati megoldásként felmerüléskor ráfordításként is megjelenítheti, ha legfeljebb egy év az amortizációs időszaka annak az eszköznek, amelyet egyébként megjelenített volna.

**A szerződés teljesítésének költségei**

95. Ha a vevői szerződés teljesítése során felmerült költségek nem tartoznak egy másik standard (például az IAS 2 *Készletek*, az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* vagy az IAS 38 *Immateriális javak standard*) hatókörébe, akkor a gazdálkodó egység csak akkor jelenítheti meg a szerződés teljesítése érdekében felmerült költségekből származó eszközt, ha a szóban forgó költségek megfelelnek az összes alábbi feltételnek, vagyis:
- közvetlenül kapcsolódnak egy olyan szerződéshez vagy várt szerződéshez, amelyet a gazdálkodó egység konkrétan azonosítani tud (ilyenek például a meglévő szerződés megújítása útján nyújtandó szolgáltatások költségei, vagy egy még jóvá nem hagyott konkrét szerződés alapján átadandó eszköz kialakításának költségei);**
  - olyan erőforrásokat teremtenek a gazdálkodó egység számára, amelyeket a jövőben teljesítési kötelek kielégítésére (vagy kielégítésének folytatására) fognak felhasználni; és**
  - várhatóan megtérülnek.**
96. Ha a vevői szerződés teljesítése során felmerült költségek egy másik standard hatókörébe tartoznak, akkor a gazdálkodó egységnek azokat a másik standardnak megfelelően kell elszámolnia.
97. A szerződéshez (vagy konkrét várt szerződéshez) közvetlenül kapcsolódó költségek az alábbiakat foglalják magukban:
- közvetlen bérköltségek (például az ígért szolgáltatást közvetlenül a vevőnek nyújtó munkavállalók fizetése és bére);
  - közvetlen anyagköltségek (például az ígért szolgáltatás vevőnek való nyújtásához felhasznált anyagok költsége);
  - közvetlenül a szerződéshez vagy a szerződéses tevékenységhez allokált költségek (például a szerződés kezeléséhez és felügyeletéhez kapcsolódó költségek, biztosítási költségek és a szerződés teljesítéséhez használt eszközök és berendezések értékcsökkenése);
  - a szerződés keretében a vevőnek kifejezetten felszámítható költségek; és
  - más olyan költségek, amelyek csak azért merülnek fel, mert a gazdálkodó egység megkötötte a szerződést (például az alvállalkozóknak történő kifizetések).
98. A gazdálkodó egységnek felmerüléskor ráfordításként kell megjelenítenie az alábbi költségeket:
- általános költségek (kivéve, ha a szerződéskötés elmaradása esetén is kifejezetten felszámíthatók a vevőnek, amely esetben a gazdálkodó egységnek a szóban forgó költségeket a 97. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia);
  - az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak a szerződés teljesítése közben felmerülő, a szerződéses árban nem tükröződő veszteségei;
  - a szerződés kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési köteleivel kapcsolatos költségek (vagyis a múltbeli teljesítéssel kapcsolatos költségek); és
  - olyan költségek, amelyek esetében a gazdálkodó egység nem tudja megkülönböztetni, hogy kielégítetlen vagy kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési kötelekhez kapcsolódnak-e.

**Amortizáció és értékvesztés**

99. A 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközt a hozzá kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásának megfelelő szisztematikus alapon kell amortizálni. Az eszköz kapcsolódhat (a 95. bekezdés (a) pontja szerinti) konkrét várt szerződés keretében átadandó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz is.
100. A gazdálkodó egységnek aktualizálnia kell az amortizációt, ha az eszközhöz kapcsolódó áruk vagy szolgáltatások vevő számára való átadásának általa várt ütemezésében jelentős változás következik be. E változást az IAS 8 standardnak megfelelően, a számviteli becslések változásaként kell elszámolni.

101. A gazdálkodó egység értékvesztés miatti veszteséget annyiban jeleníthet meg az eredményben, amennyiben a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszköz könyv szerinti értéke meghaladja az alábbiak különbségét:
- a) az a fennmaradó ellenértékösszeg, amelyet az eszközhöz kapcsolódó árukért vagy szolgáltatásokért a gazdálkodó egység várakozása szerint kapni fog;
  - b) a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások nyújtásához közvetlenül kapcsolódó, és ráfordításként nem megjelenített költségei (lásd a 97. bekezdést).
102. A 101. bekezdés alkalmazásában a gazdálkodó egységnek az általa várt ellenértékösszeg meghatározásakor az üzleti ár meghatározásához használt elveket kell alkalmaznia (kivéve a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásával kapcsolatos, 56–58. bekezdés szerinti követelményeket), és a kapott összeget ki kell igazítania a vevő hitelkockázatának figyelembevételével.
103. A gazdálkodó egységnek a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközzel kapcsolatos értékvesztés miatti veszteség megjelenítése előtt meg kell jelenítenie azoknak a szerződéssel kapcsolatos eszközöknek az értékvesztés miatti veszteségét, amelyeket más standardoknak (például az IAS 2, az IAS 16 vagy az IAS 38 standardnak) megfelelően jelenítenek meg. A gazdálkodó egységnek a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközöknek a 101. bekezdés szerinti értékvesztési teszt alkalmazásából eredő könyv szerinti értékét szerepeltetnie kell annak a pénztermelő egységnek a könyv szerinti értékében, amelyhez az IAS 36 *Eszközők értékvesztése* standardnak az adott pénztermelő egységre való alkalmazása szempontjából tartozik.
104. Ha az értékvesztés feltételei már nem állnak fenn, vagy javultak, akkor a gazdálkodó egységnek az eredményben meg kell jelenítenie a korábban a 101. bekezdésnek megfelelően megjelenített értékvesztés miatti veszteség egy részének vagy egészének visszairását. Az eszköz megnövekedett könyv szerinti értéke nem haladhatja meg azt az összeget, amelyet akkor állapítottak volna meg (az amortizáció elszámolása után), ha korábban nem jelenítettek volna meg értékvesztés miatti veszteséget.

#### BEMUTATÁS

- 105. A gazdálkodó egységnek a szerződő felek valamelyike általi teljesítést követően a szerződést – a gazdálkodó egység teljesítése és a vevő általi fizetés kapcsolatától függően – szerződéses eszközként vagy szerződéses kötelezettségként be kell mutatnia a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban. A gazdálkodó egységnek az ellenértékhez való feltétel nélküli jogot elkülöníten, követelésként kell bemutatnia.**
106. Ha a vevő ellenértéket fizet, vagy ha a gazdálkodó egységnek az ellenértékösszeghez való, feltétel nélküli joga (vagyis követelése) van, még mielőtt a gazdálkodó egység az árut vagy szolgáltatást a vevőnek átadná, akkor a gazdálkodó egységnek a szerződést a fizetéskor vagy a fizetés esedékességekor (amelyik korábbi) szerződéses kötelezettségként kell bemutatnia. A szerződéses kötelezettség a gazdálkodó egység köteleme azon áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadására, amelyek ellenértékét a vevőtől megkapta (vagy annak egy összege esedékes).
107. Ha a gazdálkodó egység áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásával még azelőtt teljesít, hogy a vevő ellenértéket fizetne vagy az esedékessé válna, akkor a gazdálkodó egységnek a szerződést szerződéses eszközként kell bemutatnia, a követelésként bemutatott összegek kizárásával. A szerződéses eszköz a gazdálkodó egység ellenértékhez való joga az általa a vevőnek átadott árukért vagy szolgáltatásokért. A gazdálkodó egységnek a szerződés értékvesztését az IFRS 9 standardnak megfelelően kell értékelnie. A szerződéses eszköz értékvesztését ugyanolyan alapon kell értékelnie, bemutatni és közzétenni, mint az IFRS 9 standard hatálya alá tartozó pénzügyi eszközöket (lásd még a 113. bekezdés (b) pontját).
108. A követelés a gazdálkodó egység ellenértékhez való, feltétel nélküli joga. Az ellenértékhez való jog feltétel nélküli, ha az ellenérték megfizetésének esedékességéhez csak az idő múlása szükséges. A gazdálkodó egység például követelést jelenít meg, ha azonnali keletkezik van a kifizetéshez, még akkor is, ha az összeget a jövőben esetleg vissza kell térítenie. A gazdálkodó egységnek a követelést az IFRS 9 standardnak megfelelően kell elszámolnia. A vevői szerződésből származó követelés kezdeti megjelenítésekor ráfordításként (például értékvesztés miatti veszteségként) kell bemutatni a követelés IFRS 9 szerinti értékelése és a megjelenített megfelelő bevétel összege közötti esetleges különbséget.
109. A jelen standard a szerződéses eszköz és a szerződéses kötelezettség kifejezést használja, de nem tiltja, hogy a gazdálkodó egység a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban alternatív megnevezéssel említse ezeket a tételeket. Ha a gazdálkodó egység alternatív megnevezést használ, akkor elegendő információt kell a pénzügyi kimutatások felhasználói rendelkezésére bocsátania ahhoz, hogy azok megkülönböztethessék a követeléseket és a szerződéses eszközöket.

## KÖZZÉTÉTEL

110. A közzétételi követelményeknek való megfeleléssel a gazdálkodó egység azt a célkitűzést követi, hogy elegendő információt tegyen közzé ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói tisztában lehessenek a vevői szerződésekből származó bevételek és cash flow-k jellegével, összegével, ütemezésével és bizonytalanságával. E célkitűzés megvalósítása érdekében a gazdálkodó egységnek kvalitatív és kvantitatív információkat kell közzétennie a következők mindegyikéről:
- vevői szerződéseiről (lásd a 113–122. bekezdést);
  - a jelen standardnak az említett szerződésekre való alkalmazásából eredő jelentős döntésekről és e döntések változásairól (lásd a 123–126. bekezdést); és
  - a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó, a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően megjelenített eszközökről (lásd a 127–128. bekezdést);
111. A gazdálkodó egységnek mérlegelnie kell, hogy milyen szintű részletességre van szükség a közzétételi célkitűzés teljesítéséhez, és hogy mekkora hangsúlyt kell fektetni az egyes követelményekre. A gazdálkodó egység összevonhatja vagy szétválaszthatja a közzétételeket annak érdekében, hogy a hasznos információ ne vesszen el nagy mennyiségű jelentéktelen részlet között vagy alapvetően különböző tulajdonságú tételek összesítése nyomán.
112. A gazdálkodó egységnek nem kell információkat közzétennie a jelen standardnak megfelelően, ha a szóban forgó információt más standardnak megfelelően már közzétette.

**Vevői szerződések**

113. A gazdálkodó egységnek a beszámolási időszakra vonatkozóan közzé kell tennie a következő összegek mindegyikét, kivéve, ha az említett összegeket más standardoknak megfelelően elkülönítlen közzéteszi az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban:
- a vevői szerződésekből származó megjelenített bevétel, amelyet a gazdálkodó egységnek a többi bevételi forrástól elkülönítlen kell közzétennie; és
  - a gazdálkodó egység vevői szerződéseiből származó követelések vagy szerződéses eszközök kapcsán (az IFRS 9 standardnak megfelelően) megjelenített értékvesztés miatti veszteségek, amelyeket a gazdálkodó egységnek az egyéb szerződésekből származó értékvesztés miatti veszteségektől elkülönítlen kell bemutatnia.

*A bevétel alábontása*

114. A gazdálkodó egységnek a vevői szerződések kapcsán megjelenített bevételeket alá kell bontania olyan kategóriákba, amelyek bemutatják, hogy a gazdasági tényezők miként befolyásolják a bevételek és cash flow-k jellegét, összegét, ütemezését és bizonytalanságát. A gazdálkodó egységnek a bevétel alábontásához használt kategóriák kiválasztásakor a B87–B89. bekezdésben szereplő iránymutatást kell alkalmaznia.
115. A gazdálkodó egységnek emellett, ha az IFRS 8 *Működési szegmensek* standardot is alkalmazza, elegendő információt kell közzétennie ahhoz, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói tisztában lehessenek az alábontott bevétel (114. bekezdés szerinti) közzététele és az egyes bemutatandó szegmensek esetében közzétett bevételi információk közötti kapcsolattal.

*Szerződéses egyenlegek*

116. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:
- a vevői szerződésekből származó követelések, szerződéses eszközök és szerződéses kötelezettségek nyitó és záró egyenlege, ha ezeket egyébként nem mutatja be vagy nem teszi közzé elkülönítve;
  - a beszámolási időszakban megjelenített azon bevétel, amely az időszak kezdetén a szerződéses kötelezettségek egyenlegének része volt; és
  - korábbi időszakokban kielégített (vagy részben kielégített) teljesítési kötelmek kapcsán a beszámolási időszakban megjelenített bevétel (például az ügyleti ár változásai).
117. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell, hogy teljesítési kötelmei kielégítésének időzítése (lásd a 119. bekezdés (a) pontját) miként kapcsolódik a kifizetés tipikus időzítéséhez (lásd a 119. bekezdés (b) pontját), és e tényezők milyen hatást gyakorolnak a szerződéses eszközök és a szerződéses kötelezettségek egyenlegére. Az ismertetés kvalitatív információt is tartalmazhat.

118. A gazdálkodó egységnek ismertetnie kell a szerződéses eszközök és a szerződéses kötelezettségek egyenlegében a beszámolási időszak alatt bekövetkezett jelentős változásokat. Az ismertetésnek kvalitatív és kvantitatív információkat kell tartalmaznia. A gazdálkodó egység szerződéses eszközeinek és szerződéses kötelezettségeinek egyenlegében bekövetkezett változásokra az alábbiak szolgálnak például:
- üzleti kombinációk miatti változások;
  - a megfelelő szerződéses eszközt vagy szerződéses kötelezettséget érintő, utólagos halmozással történő bevételkiigazítások, ideértve az előrehaladás értékelésének változásából, az ügyleti ár becsléséből (ideértve azon értékelésnek a változásait is, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e) vagy szerződésmódosításból eredő kiigazításokat;
  - szerződéses eszköz értékvesztése;
  - ellenértékhez való jog feltétel nélkülivé válásához (vagyis szerződéses eszköz követeléssé való átsorolásához) rendelkezésre álló időkeret változása; és
  - teljesítési kötelelem kielégítésére (vagyis szerződéses kötelezettségből származó bevétel megjelenítésére) rendelkezésre álló időkeret változása.

*Teljesítési kötelezettségek*

119. A gazdálkodó egységnek információkat kell közzétennie vevői szerződések szerinti teljesítési kötelmeiről, ideértve egy leírást a következők mindegyikéről:
- arról, hogy a gazdálkodó egység rendszerint mikor elégíti ki teljesítési kötelmeit (például az áruk feladásakor vagy leszállításakor, a szolgáltatások nyújtása alatt vagy azok befejezésekor), ideértve a teljesítési kötelek megőrzéses értékesítési megállapodások keretében való kielégítésének időpontját is;
  - a jelentős fizetési feltételekről (például, hogy a kifizetés rendszerint mikor esedékes, a szerződésnek van-e jelentős finanszírozási komponense, az ellenértékösszeg változó-e, és hogy a változó ellenérték rendszerint az 56–58. bekezdésnek megfelelően korlátozás alá esik-e);
  - a gazdálkodó egység által átadásra ígért áruk vagy szolgáltatások jellegéről, kiemelve az áruk vagy szolgáltatások átadása céljából másik fél számára nyújtott közvetítésre irányuló teljesítési köteleket (vagyis azt, hogy a gazdálkodó egység ügynökként jár-e el);
  - a visszaküldési, visszatérítési és más hasonló kötelmekről; és
  - a garanciák típusairól és a kapcsolódó kötelmekről.

*A fennmaradó teljesítési kötelekhez allokált ügyleti ár*

120. A gazdálkodó egységnek a következő információkat közzé kell tennie fennmaradó teljesítési kötelmeiről:
- a beszámolási időszak végén kielégítetlen (vagy részben kielégítetlen) teljesítési kötelekhez allokált ügyleti ár összesített összege; és
  - annak ismertetése, hogy a gazdálkodó egység mikorra várja a 120. bekezdés (a) pontjának megfelelően közzétett összeg bevételként való megjelenítését, amelyre a következő két mód valamelyikén keríthet sort:
    - kvantitatív alapon, a fennmaradó teljesítési kötelek időtartama szempontjából legmegfelelőbb időszak felhasználásával; vagy
    - kvalitatív információk felhasználásával.
121. A gazdálkodó egységnek gyakorlati megoldásként nem szükséges közzétennie a 120. bekezdés szerinti információt, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:
- a teljesítési kötelelem olyan szerződés része, amelynek eredeti várható időtartama legfeljebb egy év; vagy
  - a gazdálkodó egység a B16. bekezdésnek megfelelően a teljesítési kötelelem kielégítéséből származó bevételt jelenít meg.

122. A gazdálkodó egységnek kvalitatív módon ismertetnie kell, hogy alkalmazza-e a 121. bekezdésben szereplő gyakorlati megoldást, és hogy van-e olyan, vevői szerződésből származó ellenérték, amely nem szerepel az ügyleti árban, vagyis a 120. bekezdésnek megfelelően közzétett információban sem. Az ügyleti ár becslése nem tartalmazza például a változó ellenérték olyan becsült összegeit, amelyek korlátozás alá esnek (lásd az 56–58. bekezdést).

### **A jelen standard alkalmazásából eredő jelentős döntések**

123. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a jelen standard alkalmazásából eredő azon döntéseket – és a döntések változásait –, amelyek jelentősen befolyásolják a vevői szerződésekből származó bevétel összegének és időzítésének meghatározását. A gazdálkodó egységnek különösen az alábbi két tényező meghatározásához használt döntéseket – és a döntések változásait – kell ismertetnie:

- a) a teljesítési kötelek kielégítésének időzítése (lásd a 124–125. bekezdést) és
- b) az ügyleti ár és a teljesítési kötelekhez allokált összegek (lásd a 126. bekezdést).

#### *A teljesítési kötelek kielégítésének időzítése*

124. A gazdálkodó egységnek az általa folyamatosan kielégített teljesítési kötelek esetében a következő két tényezőt kell közzétennie:

- a) a bevétel megjelenítésére használt módszerek (például a használt outputmódszerek vagy inputmódszerek leírása és alkalmazásuk módja); és
- b) annak ismertetése, hogy a használt módszerek miért alkalmasak az áruk vagy szolgáltatások átadásának valósághű bemutatására.

125. A gazdálkodó egységnek a konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelek esetében az annak értékeléséhez hozott döntéseket kell közzétennie, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést az ígért áruk vagy szolgáltatások felett.

#### *Az ügyleti ár és a teljesítési kötelekhez allokált összegek meghatározása*

126. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie az alábbiakhoz használt módszerekre, inputokra és feltételezésekre vonatkozó információkat:

- a) az ügyleti ár meghatározása, amely többek között magában foglalja a változó ellenérték becslését, az ellenérték kiigazítását a pénz időértékének hatásával és a nem pénzübeli ellenérték értékelését;
- b) annak értékelése, hogy a változó ellenértékre vonatkozó becslés korlátozás alá esik-e;
- c) az ügyleti ár allokálása, ideértve a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások önálló eladási árának becslését, valamint (adott esetben) a diszkontoknak és a változó ellenértéknek a szerződés konkrét részéhez való allokálását; és
- d) a visszaküldési, visszatérítési és más hasonló kötelek értékelését.

### **A vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó megjelenített eszközök**

127. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a két következő tényezőt:

- a) a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatban (a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően) felmerült költségek összegének meghatározásához hozott döntések; és
- b) az általa az egyes beszámolási időszakokban az amortizáció meghatározásához használt módszer.

128. A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a következőket:
- a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatban (a 91. vagy 95. bekezdésnek megfelelően) felmerült költségekből származó megjelenített eszközök záró egyenlege, fő eszközosztályonként (például vevői szerződés megkötésével kapcsolatos költségek, szerződés előtti költségek, induló költségek); és
  - a beszámolási időszakban megjelenített amortizáció és esetleges értékvesztés miatti veszteségek összege.

### Gyakorlati megoldások

129. Ha a gazdálkodó egység él a 63. bekezdés (jelentős finanszírozási komponens fennállása) vagy a 94. bekezdés (a szerződéskötés járulékos költségei) szerinti gyakorlati megoldással, közzé kell tennie ezt a tényt.

### A. függelék

#### Meghatározott fogalmak

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

<b>szerződés</b>	Két vagy több fél közötti megállapodás, amely érvényesíthető jogokat és köteleket teremt.
<b>szerződéses eszköz</b>	A gazdálkodó egység ellenértékhez való joga az általa a <b>vevőnek</b> átadott árukért vagy szolgáltatásokért, ha e jog az idő múlásától eltérő feltételhez (például a gazdálkodó egység jövőbeli teljesítéséhez) kötött.
<b>szerződéses kötelezettség</b>	A gazdálkodó egység köteleme azon áruk vagy szolgáltatások <b>vevőnek</b> való átadására, amelyek ellenértékét a vevőtől megkapta (vagy annak összege esedékes).
<b>vevő</b>	Az a fél, amely a gazdálkodó egységgel szerződést köt a gazdálkodó egység szokásos tevékenységeinek eredményét képező áruk vagy szolgáltatások ellenértékért való megszerzésére.
<b>jövedelem</b>	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.
<b>teljesítési kötelem</b>	<b>Vevői szerződésben</b> szereplő ígéret a következők valamelyikének a vevő számára való átadására: a) különálló áru vagy szolgáltatás (áru- vagy szolgáltatáscsomag); vagy b) olyan különálló áruk vagy szolgáltatások sorozata, amelyek lényegében azonosak, és amelyek vevőnek való átadása azonos minta szerint történik.
<b>bevétel</b>	A gazdálkodó egység szokásos tevékenységéből származó <b>jövedelem</b> .
<b>önálló eladási ár (árué vagy szolgáltatásé)</b>	Az az ár, amelyen a gazdálkodó egység az ígért árut vagy szolgáltatást elkülönülten eladná egy <b>vevőnek</b> .
<b>ügyleti ár (vevői szerződés esetében)</b>	Azon ellenértékösszeg, amelyre a gazdálkodó egység az ígért áruk vagy szolgáltatások <b>vevőnek</b> való átadásáért várakozása szerint jogosultságot szerez, ide nem értve a harmadik felek nevében beszedett összegeket.

*B. függelék***Alkalmazási útmutató**

*Ez a függelék a standard szerves részét képezi. Leírja az 1–129. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint a standard egyéb részei.*

- B1. Az alkalmazási útmutató az alábbi témaköröket tárgyalja:
- a) folyamatosan kielégített teljesítési kötelek (B2–B13. bekezdés);
  - b) a teljesítési kötelek hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek (B14–B19. bekezdés);
  - c) visszaküldési joggal történő értékesítés (B20–B27. bekezdés);
  - d) garanciák (B28–B33. bekezdés);
  - e) főkötelezetti és ügynöki viszony (B34–B38. bekezdés);
  - f) további árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó vevői opció (B39–B43. bekezdés);
  - g) felhasználatlan vevői jogok (B44–B47. bekezdés);
  - h) vissza nem térítendő kezdeti díjak (és egyes kapcsolódó költségek) (B48–B51. bekezdés);
  - i) licencadás (B52–B63. bekezdés);
  - j) visszavásárlási megállapodások (B64–B76. bekezdés);
  - k) bizományi szerződések (B77–B78. bekezdés);
  - l) megőrzéses értékesítési megállapodások (B79–B82. bekezdés);
  - m) vevő általi elfogadás (B83–B86. bekezdés); és
  - n) alábontott bevétel közzététele (B87–B89. bekezdés).

**Folyamatosan kielégített teljesítési kötelek**

- B2. A 35. bekezdésnek megfelelően a teljesítési kötelek folyamatosan kielégített, ha teljesül a következő feltételek valamelyike:
- a) a vevő a gazdálkodó egység teljesítésével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat (lásd a B3–B4. bekezdést);
  - b) a gazdálkodó egység általi teljesítés olyan eszközt hoz létre vagy olyan eszköz (például befejezetlen termelés) értékét növeli, amely felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorol ellenőrzést (lásd a B5. bekezdést); vagy
  - c) a gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre a gazdálkodó egység számára alternatív módon használható eszközt (lásd a B6–B8. bekezdést), és a gazdálkodó egység érvényesíthető joggal rendelkezik az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez (lásd a B9–B13. bekezdést).

*A gazdálkodó egység általi teljesítés hasznainak egyidejű átvétele és elfogyasztása (35. bekezdés (a) pont)*

- B3. A teljesítési kötelek egyes típusainál általában egyértelmű annak értékelése, hogy a vevő a gazdálkodó egység általi teljesítéssel egyidejűleg megkapja-e és elfogyasztja-e a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat. Ilyenek például a rutinjellegű vagy rendszeres szolgáltatások (például a takarítási szolgáltatás), amelyeknél a gazdálkodó egység általi teljesítés hasznainak vevő általi egyidejű átvétele és elfogyasztása könnyen azonosítható.



- B4. Más típusú teljesítési kötelemnél előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység nem tudja könnyen azonosítani, hogy a vevő a gazdálkodó egység általi teljesítéssel egyidejűleg megkapja-e és elfogyasztja-e a gazdálkodó egység általi teljesítésből származó hasznokat. Ilyen körülmények között a teljesítési kötelem folyamatosan kielégített, ha a gazdálkodó egység megállapítja, hogy amennyiben a fennmaradó teljesítési kötelem egy másik gazdálkodó egységnek kellene kielégítenie a vevő felé, úgy ennek a másik gazdálkodó egységnek lényegében nem lenne szükséges újra elvégeznie a gazdálkodó egység által addig elvégzett munkát. A gazdálkodó egységnek annak megállapításakor, hogy a másik gazdálkodó egységnek lényegében nem lenne szükséges újra elvégeznie a gazdálkodó egység által addig elvégzett munkát, a következő két feltételezést kell tennie:
- a) figyelmen kívül kell hagynia az olyan potenciális szerződéses korlátozásokat és gyakorlati okokat, amelyek miatt a gazdálkodó egység más gazdálkodó egységnek nem tudná átadni a fennmaradó teljesítési kötelemet; és
  - b) fel kell tételeznie, hogy a fennmaradó teljesítési kötelem kielégítő másik gazdálkodó egység nem rendelkezne azon eszközök hasznával, amelyek felett jelenleg a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést, és azok felett akkor is a gazdálkodó egység gyakorolna ellenőrzést, ha a teljesítési kötelem átadná a másik gazdálkodó egységnek.

*Az eszköz felett létrehozása vagy értékének növelése pillanatától a vevő gyakorolja az ellenőrzést (a 35. bekezdés (b) pontja)*

- B5. A gazdálkodó egységnek a 31–34. és a 38. bekezdésben az ellenőrzés kapcsán megállapított követelményeket kell alkalmaznia annak meghatározásakor, hogy a 35. bekezdés (b) pontjának megfelelően a vevő az eszköz felett annak létrehozása vagy értékének növelése pillanatától ellenőrzést gyakorol-e. A létrehozás vagy értéknövelés alatt álló eszköz (például befejezetlen termelés) a tárgyi eszközök vagy az immateriális javak közé tartozhat.

*A gazdálkodó egység általi teljesítés nem hoz létre alternatív módon hasznosítható eszközt (a 35. bekezdés (c) pontja)*

- B6. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy számára az eszköz a 36. bekezdésnek megfelelően alternatív módon hasznosítható-e, azon szerződéses korlátozások és gyakorlati ok hatásait kell figyelembe vennie, amelyek miatt nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani, például más vevőnek eladni. Az, hogy a vevői szerződés megszüntethető, nem releváns annak értékelésekor, hogy a gazdálkodó egység könnyűszerrel képes-e az eszközt más módon hasznosítani.
- B7. Annak a szerződéses korlátozásnak, amely miatt a gazdálkodó egység nem képes az eszközt más módon hasznosítani, lényegesnek kell lennie ahhoz, hogy az eszköz ne legyen alternatív módon hasznosítható a gazdálkodó egység számára. A szerződéses korlátozás lényeges, ha a vevő az ígért eszközhöz való jogát érvényesíteni tudná, amennyiben a gazdálkodó egység más módon kívánná hasznosítani az eszközt. Ezzel szemben a szerződéses korlátozás nem lényeges, ha például az eszköz nagymértékben felcserélhető más olyan eszközökkel, amelyeket a gazdálkodó egység más vevőnek a szerződés megszűnése nélkül átadhatna, és emiatt nem merülnének fel olyan jelentős költségei, amelyek a szóban forgó szerződéssel kapcsolatban egyébként nem merültek volna fel.
- B8. Olyan gyakorlati ok, amely miatt a gazdálkodó egység nem képes az eszközt könnyűszerrel más módon hasznosítani, akkor áll fenn, ha a gazdálkodó egység az eszközt csak jelentős gazdasági veszteséggel lenne képes más módon hasznosítani. Jelentős gazdasági veszteségről akkor beszélhetünk, ha a gazdálkodó egység az eszközt csak jelentős költségekkel tudná átalakítani, vagy csak jelentős veszteséggel tudná értékesíteni. A gazdálkodó egység gyakorlati okból nem lehet képes például más módon hasznosítani az olyan eszközöket, amelyek vevőspecifikus termékjellemzőkkel rendelkeznek, vagy amelyek távoli területen találhatók.

*Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog (a 35. bekezdés (c) pontja)*

- B9. A 37. bekezdésnek megfelelően a gazdálkodó egységnek joga van az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, amennyiben jogosult arra az összegre, amely legalább az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, ha a vevő vagy egy másik fél a gazdálkodó egység ígértől eltérő teljesítésén kívüli okból megszünteti a szerződést. Az az összeg, amely az adott időpontig elvégzett teljesítésért kompenzálja a gazdálkodó egységet, inkább az adott időpontig átadott áruk vagy szolgáltatások eladási árához (például a teljesítési kötelem kielégítése során a gazdálkodó egység számára felmerült költségek és az ésszerű nyereség megtérítéséhez) közelít, és nem pusztán a gazdálkodó egység számára a szerződés megszűnése esetén felmerülő potenciális veszteség kompenzációja. Az ésszerű nyereség kompenzációja nem szükségszerűen egyenlő a szerződés ígéret szerinti teljesítése esetében várt nyereséggel, de a gazdálkodó egységnek jogosultságot kell szereznie a következő összegek valamelyike utáni kompenzációra:
- a) a szerződésben várt nyereség azon aránya, amely ésszerűen tükrözi a gazdálkodó egység szerződés szerinti teljesítésének a vevő (vagy másik fél) általi szerződésbontás előtti mértékét; vagy

- b) a gazdálkodó egység tőkeköltségeinek ésszerű megtérülése hasonló szerződések esetében (vagy a gazdálkodó egység jellemző működési nyeresége hasonló szerződések esetében), ha a szerződésspecifikus nyereség nagyobb a gazdálkodó egység által hasonló szerződések esetében generálnál.
- B10. A gazdálkodó egységnek az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való joga nem szükségszerűen képez azonnali, feltétel nélküli kifizetési jogot. A gazdálkodó egység sok esetben csak egy megállapodás szerinti köztes cél elérésekor vagy a teljesítési kötelelem teljes kielégítésekor jut feltétel nélküli kifizetési joghoz. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy joga van-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, azt kell megfontolnia, hogy érvényesíthető joga lenne-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetés követeléséhez vagy megtartásához, ha a szerződést a gazdálkodó egység ígértől eltérő teljesítésén kívüli okból szüntetnék meg.
- B11. Egyes szerződéseknel előfordulhat, hogy a vevőnek csak a szerződés időtartama alatti konkrét időpontokban van joga a szerződés megszüntetéséhez, vagy ahhoz egyáltalán nincs joga. Ha a vevő anélkül jár el a szerződés megszüntetése érdekében, hogy az adott időpontban joga lenne a szerződés megszüntetéséhez (ideértve azt az esetet is, hogy a vevő elmulasztja ígért kötelmei teljesítését), akkor előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység a szerződés (vagy jogszabály) alapján folytathatja a szerződésben ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadását, és a vevőtől követelheti a szóban forgó árukért vagy szolgáltatásokért ígért ellenérték megfizetését. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységnek azért van joga az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez, mert joga van ahhoz, hogy a szerződésnek megfelelően folytassa kötelmeinek teljesítését, és követelheti, hogy a vevő is teljesítse kötelmeit (ideértve az ígért ellenérték kifizetését is).
- B12. Az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog fennállásának és érvényesíthetőségének értékelésekor a gazdálkodó egységnek a szerződéses feltételeket és az azokat esetleg kiegészítő vagy felülíró jogszabályokat és jogi precedenseket kell figyelembe vennie. Ide tartozik annak értékelése, hogy:
- jogszabály, közigazgatási gyakorlat vagy jogi precedens annak ellenére felhatalmazza-e a gazdálkodó egységet az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való joggal, hogy a szóban forgó jogot a vevői szerződés nem köti ki;
  - releváns jogi precedens utal-e arra, hogy a hasonló szerződésekben kikötött, az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való hasonló jognak nincs kötelező jogi ereje; vagy
  - a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlata a kifizetéshez való jog érvényesítésétől való eltekintés, ami az adott jogi környezetben érvényesíthetlenné teszi ezt a jogot. A gazdálkodó egységnek azonban annak ellenére, hogy hasonló szerződések esetében eltekinthet a kifizetéshez való jogától, továbbra is joga van az adott időpontra vonatkozó kifizetéshez, ha az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jog a vevői szerződés alapján érvényesíthető marad.
- B13. A szerződésben kikötött fizetési ütemezés nem szükségszerűen jelzi, hogy a gazdálkodó egységnek érvényesíthető joga van-e az adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez. A szerződés szerinti fizetési ütemezés meghatározza ugyan a vevő által fizetendő ellenérték összegét és ütemezését, de nem szükségszerűen bizonyítja a gazdálkodó egység adott időpontig elvégzett teljesítés után járó kifizetéshez való jogának. Ennek oka, hogy a szerződés például rendelkezhet úgy, hogy a vevőtől kapott ellenérték adott esetben a gazdálkodó egység ígértől eltérő teljesítésén kívüli okból is visszatéríthető.

### **A teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek**

- B14. A 35–37. bekezdésnek megfelelően folyamatosan kielégített teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való, gazdálkodó egység általi előrehaladás értékelésére szolgáló módszerek a következőket foglalják magukban:
- outputmódszerek (lásd a B15–B17. bekezdést); és
  - inputmódszerek (lásd a B18–B19. bekezdést).

#### *Outputmódszerek*

- B15. Az outputmódszerek a bevételt az adott időpontig átadott áruk vagy szolgáltatások vevő számára érvényes közvetlenül értékelt értékének a szerződésben ígért fennmaradó árukhoz vagy szolgáltatásokhoz való arányában

jelenítik meg. Az outputmódszerek olyan módszereket foglalnak magukban, mint az adott időpontig elvégzett teljesítés felmérése, illetve az elért eredmények, a megvalósított köztes célok, az eltelt idő, továbbá az előállított egységek vagy a leszállított egységek értékelése. A gazdálkodó egységnek annak eldöntéséhez, hogy előrehaladása értékelése céljából outputmódszert alkalmaz-e, azt kell figyelembe vennie, hogy a kiválasztott output valóságosan bemutatja-e a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítéséhez elvégzett teljesítést. Az outputmódszer nem mutatja be valóságosan a gazdálkodó egység általi teljesítést, ha a kiválasztott output nem alkalmas valamely olyan áru vagy szolgáltatás értékelésére, amely felett az ellenőrzést már átadták a vevőnek. Az előállított egységeken vagy a leszállított egységeken alapuló outputmódszer például nem ad valóságos képet a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelelem kielégítése tekintetében elvégzett teljesítésről, ha a beszámolási időszak végén a gazdálkodó egység általi teljesítés magában foglal olyan befejezetlen termelést vagy készterméket, amely felett a vevő gyakorol ellenőrzést, és amelyre nem terjed ki az output értékelése.

- B16. Gyakorlati megoldásként, ha a gazdálkodó egységnek a vevőtől származó, olyan összegű ellenértékhez van joga, amely megegyezik a gazdálkodó egység által az adott időpontig elvégzett teljesítés vevő számára érvényes értékével (például egy olyan szolgáltatási szerződésnél, amelyben a gazdálkodó egység a nyújtott szolgáltatás minden egyes órájáért fix összeget számláz ki), akkor a gazdálkodó egység abban az összegben jeleníthet meg bevételt, amelynek kiszámlázásához joga van.
- B17. Az outputmódszerek hátránya, hogy az előrehaladás értékeléséhez használt outputok nem mindig megfigyelhetők, és az is előfordulhat, hogy a gazdálkodó egységnek csak aránytalanul magas költséggel áll rendelkezésére az alkalmazásukhoz szükséges információ. Előfordulhat ezért, hogy inputmódszer alkalmazására van szükség.

#### *Inputmódszerek*

- B18. Az inputmódszerek a bevételt a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelelem kielégítése kapcsán tett erőfeszítéseknek vagy felhasznált inputoknak (például a felhasznált erőforrások, a ledolgozott munkaórák, a felmerült költségek, az eltelt idő vagy a felhasznált gépidő) az adott teljesítési kötelelem kielégítéséhez szükséges összes várt input arányában jelenítik meg. Ha a gazdálkodó egység által tett erőfeszítések vagy felhasznált inputok a teljesítés időszakában egyenletesen fognak eloszlni, akkor a gazdálkodó egység a bevételt lineáris módszerrel is megjelenítheti.
- B19. Az inputmódszerek hiányossága, hogy a gazdálkodó egység által felhasznált inputok és az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadása között nem mindig van közvetlen kapcsolat. A gazdálkodó egység ezért az inputmódszer alkalmazásakor nem veheti figyelembe azon inputok hatását, amelyek az előrehaladás értékelésének 39. bekezdés szerinti célkitűzésétől eltérve nem mutatják be a gazdálkodó egység által az áruk vagy szolgáltatások feletti ellenőrzés vevőnek való átadása tekintetében elvégzett teljesítést. Költségalapú inputmódszer alkalmazásakor például előfordulhat, hogy az előrehaladás értékelését ki kell igazítani az alábbi körülmények között:
- a) Ha a felmerült költség nem járul hozzá a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelelem kielégítésében tett előrehaladáshoz. A gazdálkodó egység például nem jeleníthet meg bevételt olyan költségek alapján, amelyek a gazdálkodó egység általi teljesítésnek a szerződéses árban nem tükröződő jelentős hatékonysághiánya (például az anyagoknak, a munkaerőnek, vagy más erőforrásoknak a teljesítési kötelelem kielégítése közben felmerülő váratlan veszteségeivel kapcsolatos költségek) miatt merülnek fel.
  - b) Ha a felmerült költség nem arányos a gazdálkodó egység által a teljesítési kötelelem kielégítésében tett előrehaladással. Ilyen körülmények között előfordulhat, hogy a gazdálkodó egység általi teljesítés legjobb bemutatásához az inputmódszert úgy kell kiigazítani, hogy a bevételt csak a felmerült költség mértékében jelenítse meg. Előfordulhat például, hogy a gazdálkodó egység általi teljesítés valóságos bemutatásához a bevételt a teljesítési kötelelem kielégítéséhez felhasznált áru költségével egyező összegben kell megjeleníteni, ha a gazdálkodó egység szerződéskötéskor azt várja, hogy teljesülni fog az összes alábbi feltétel:
    - i. az áru nem különálló;
    - ii. a vevő várhatóan jóval az áruval kapcsolatos szolgáltatások átvétele előtt ellenőrzést szerez az áru felett;
    - iii. az átadott áru költsége a teljesítési kötelelem teljes kielégítésének várható költségeihez képest jelentős; és
    - iv. a gazdálkodó egység harmadik féltől szerzi be az árut, amelynek kialakításában és gyártásában nem vesz részt jelentősen (de a gazdálkodó egység a B34–B38. bekezdésnek megfelelően főkötelezettként jár el).

**Visszaküldési joggal történő értékesítés**

- B20. Egyes szerződéseknél a gazdálkodó egység a termék feletti ellenőrzés vevőnek való átadása mellett a termék különböző okok (például a termékkel való elégedetlenség) miatti visszaküldéséhez és az alábbiak bármely kombinációjához is jogot biztosít a vevő számára:
- a) a kifizetett ellenérték teljes vagy részleges visszatérítése;
  - b) a gazdálkodó egység felé fennálló jelenbeli vagy jövőbeli tartozás csökkentésére használható jóváírás; és
  - c) egy másik termék.
- B21. A visszaküldési joggal bíró termékek (és a visszatérítés feltételével nyújtott egyes szolgáltatások) átadásának elszámolásakor a gazdálkodó egységnek meg kell jelenítenie az alábbiak mindegyikét:
- a) az átadott termékek azon ellenértékösszegével egyező bevétel, amelyre a gazdálkodó egység várakozása szerint jogosultságot szerez (vagyis a várhatóan visszaküldésre kerülő termékek esetében nem jelenít meg bevételt);
  - b) egy visszatérítési kötelezettség; és
  - c) egy eszköz (és az értékesítési költségek megfelelő kiigazítását) azon jog tekintetében, amelynek alapján a visszatérítési kötelezettség teljesítésekor termékeket vehet vissza a vevőtől.
- B22. A visszatérítés nyújtására vonatkozó kötelmen felül nem szabad teljesítési kötelemként elszámolni a gazdálkodó egység azon ígéretét, hogy a visszaküldési időszak alatt készen áll a visszaküldött termék elfogadására.
- B23. A gazdálkodó egységnek azon ellenértékösszeg meghatározásakor, amelyre várakozása szerint jogosultságot szerez (vagyis a várhatóan visszaküldésre kerülő termékek kizárásakor), a 47–72. bekezdés követelményeit kell alkalmaznia (ideértve a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásával kapcsolatos, 56–58. bekezdés szerinti követelményeket is). A gazdálkodó egység a termékek vevőnek való átadásakor nem jeleníthet meg bevételt az olyan kapott (vagy követelt) összegek után, amelyekre várhatóan nem szerez jogosultságot; az ilyen kapott (vagy követelt) összegeket visszatérítési kötelezettségként kell megjelenítenie. A gazdálkodó egységnek a későbbiekben minden egyes beszámolási időszak végén aktualizálnia kell az azon összegekre vonatkozó értékelését, amelyekre az átadott termékekért várakozása szerint jogosultságot szerez, és ennek megfelelően módosítania kell az ügyleti árat, és ezáltal a megjelenített bevétel összegét.
- B24. A visszatérítési kötelezettséget a gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a visszatérítések összegére vonatkozó várakozásainak változásaival. A gazdálkodó egységnek a megfelelő kiigazításokat bevételként (vagy bevételcsökkenésként) kell elszámolnia.
- B25. Az azon jog tekintetében megjelenített eszközt, amelynek alapján a gazdálkodó egység a visszatérítési kötelezettség teljesítésekor termékeket vehet vissza a vevőtől, kezdetben a termék (például készlet) korábbi könyv szerinti értékének és a termék várható visszavételi költségeinek (ideértve a visszaküldött termék potenciális értékcsökkenését a gazdálkodó egység számára) a különbsége alapján kell értékelni. Az eszköz értékelését a gazdálkodó egységnek minden beszámolási időszak végén aktualizálnia kell a visszaküldésre kerülő termékekre vonatkozó várakozások változásával. Az eszközt a gazdálkodó egységnek a visszatérítési kötelezettségtől elkülönülten kell bemutatnia.
- B26. Ha a vevő a terméket egy ugyanolyan típusú, minőségű, állapotú és áru termékre cseréli (például csak a szín vagy a méret eltéréseivel), az a jelen standard alkalmazása szempontjából nem minősül visszaküldésnek.
- B27. Az olyan szerződéseket, amelyeknél a vevő a hibás terméket visszaküldheti cserére, a garanciákról szóló, B28–B33. bekezdésben foglalt iránymutatásnak megfelelően kell értékelni.

**Garanciák**

- B28. Gyakran előfordul, hogy a gazdálkodó egység (a szerződésnek, a jogszabályoknak vagy szokásos üzleti gyakorlatának megfelelően) a termék (akár áru, akár szolgáltatás) értékesítésekor garanciát vállal. A garancia jellege iparágtól és szerződéstől függően jelentősen változhat. Egyes garanciák azt a bizonyosságot nyújtják a vevő számára, hogy a kapcsolódó termék a felek szándéka szerint fog működni, mivel megfelel a vállalt termékspecifikációnak. Más garanciák a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújtanak a vevőnek.

- B29. Ha a vevő a garancia megvásárlására elkülönült opcióval rendelkezik (például, mivel a garancia árát elkülönülten határozzák meg, vagy a garanciáról elkülönülten tárgyalnak), akkor a garancia különálló szolgáltatás, mivel a gazdálkodó egység e szolgáltatás nyújtását a szerződés szerinti jellemzőkkel rendelkező terméken felül ígéri a vevőnek. Ilyen körülmények között a gazdálkodó egységnek az ígért garanciát a 22–30. bekezdés szerinti teljesítési kötelemként kell elszámolnia, és az ügyleti ár egy részét a 73–86. bekezdésnek megfelelően a szóban forgó teljesítési kötelemhez kell allokálnia.
- B30. Ha a vevő nem rendelkezik elkülönült opcióval a garancia megvásárlására, akkor a gazdálkodó egységnek a garanciát az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően kell elszámolnia, kivéve, ha az ígért garancia vagy annak egy része a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek.
- B31. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a garancia a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt-e a vevőnek, például az alábbi tényezőket kell figyelembe vennie:
- a) A garanciát jogszabály írja-e elő – ha a gazdálkodó egységet jogszabály kötelezi a garancia nyújtására, akkor a jogszabályi előírás jelzi, hogy az ígért garancia nem teljesítési kötelem, mivel az előírás célja jellemzően az, hogy a vevőt védje a hibás termék vásárlásától.
  - b) A garancia időtartamának hossza – minél hosszabb a garanciális időszak, annál valószínűbb, hogy az ígért garancia teljesítési kötelem, mivel így valószínűbb, hogy a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek.
  - c) A gazdálkodó egység által teljesíteni ígért feladatok jellege – ha a gazdálkodó egységnek meghatározott feladatokat kell teljesítenie ahhoz, hogy a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felül valamilyen szolgáltatást is nyújtson a vevőnek (például a hibás termék visszaszállítását), akkor az ilyen feladatok valószínűleg nem vezetnek teljesítési kötelem felmerüléséhez.
- B32. Ha a garancia vagy annak egy része a vállalt termékspecifikációnak való megfelelésre vonatkozó bizonyosságon felüli szolgáltatást is nyújt a vevőnek, akkor az ígért szolgáltatás teljesítési kötelem. A gazdálkodó egységnek ezért az ügyleti árát a termékhez és a szolgáltatáshoz kell allokálnia. Ha a gazdálkodó egység egyaránt ígért bizonyosságot nyújtó és szolgáltatást nyújtó garanciát, de azokat nem tudja ésszerűen elkülönülten elszámolni, akkor a kétfajta garanciát együttesen, egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia.
- B33. Ha a gazdálkodó egység jogszabály alapján köteles kompenzációt fizetni a terméke által okozott sérelemért vagy kárért, az nem vezet teljesítési kötelem felmerüléséhez. Előfordulhat például, hogy a gyártó olyan joghatóságba értékesíti termékét, amelyben jogszabály alapján felelnie kell az olyan károkért, amelyeket a termék rendeltetésszerű használata okoz a fogyasztónak (például vagyontárgyaiban). Hasonlóképpen az sem vezet teljesítési kötelem felmerüléséhez, ha a gazdálkodó egység ígéretet tesz arra, hogy a vevőt a termékei által okozott, szabadalommal, szerzői joggal, védjeggyel kapcsolatos vagy egyéb jogsértésekből eredő kötelezettségek és károk összefüggésében kártalanítja. A gazdálkodó egységnek az ilyen kötelezettségeket az IAS 37 standardnak megfelelően kell elszámolnia.

### **Főkötelezeti és ügynöki viszony**

- B34. Ha az áruk vagy szolgáltatások vevőnek való nyújtásában egy másik fél is részt vesz, a gazdálkodó egységnek meg kell határoznia, hogy az általa tett ígéret jellege szerint olyan teljesítési kötelem-e, amely alapján saját magának kell elvégeznie a meghatározott áruk vagy szolgáltatások nyújtását (vagyis, hogy a gazdálkodó egység főkötelezett-e), vagy pedig olyan teljesítési kötelem, amely alapján a másik felet kell megbízni a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások nyújtásával (vagyis, hogy a gazdálkodó egység ügynök-e).
- B35. A gazdálkodó egység főkötelezett, ha az áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadása előtt ellenőrzést gyakorol az ígért áru vagy szolgáltatás felett. A gazdálkodó egység azonban nem szükségszerűen jár el főköteleztként akkor, ha a termék tulajdonjogát csak pillanatnyilag szerzi meg a tulajdonjog vevőnek való átadása előtt. A szerződésben főköteleztként eljáró gazdálkodó egység a teljesítési kötelemet önmaga is kielégítheti, vagy egy másik felet (például alvállalkozót) is megbízhat azzal, hogy a teljesítési kötelem egy részét vagy egészét nevében kielégítse. A szerződésben főköteleztként eljáró gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelem kielégítésekor bevételként azon bruttó ellenérték összegét kell megjelenítenie, amelyre az átadott árukért vagy szolgáltatásokért várakozása szerint jogosultságot szerez.

- B36. A gazdálkodó egység ügynök, ha teljesítési köteleme kimerül az áruk vagy szolgáltatások másik fél általi nyújtására vonatkozó közvetítésben. A szerződésben ügynökként eljáró gazdálkodó egységnek a teljesítési kötelelem kielégítésekor bevételként azon díj vagy jutalék összegét kell megjelenítenie, amelyre az áruk vagy szolgáltatások másik fél általi nyújtására vonatkozó közvetítéséért várakozása szerint jogosultságot szerez. A gazdálkodó egység díja vagy jutaléka lehet az a nettó ellenértékösszeg is, amelyet a gazdálkodó egység a másik fél által nyújtandó árukért vagy szolgáltatásokért kapott ellenértéknek a másik fél számára való megfizetések megtart.
- B37. Többek között a következő jelek utalhatnak arra, hogy a gazdálkodó egység ügynök (vagyis arra, hogy a vevőnek való átadás előtt nem gyakorol ellenőrzést az áru vagy a szolgáltatás felett):
- a) a szerződés teljesítéséért elsősorban egy másik fél felel;
  - b) a gazdálkodó egységnek sem az áruk vevő általi megrendelése előtt vagy után, sem a szállításkor vagy a visszaküldéskor nincs készletkockázata;
  - c) a gazdálkodó egységnek nincs döntési jogosultsága a másik fél áruira vagy szolgáltatásaira vonatkozó árképzésben, vagyis az említett áruból vagy szolgáltatásokból származó haszna korlátozott;
  - d) a gazdálkodó egységet megillető ellenérték jutalék formáját ölti; és
  - e) a gazdálkodó egység a másik fél áruira vagy szolgáltatásaira vonatkozó vevői követelés kapcsán nincs kitéve hitelkockázatnak.
- B38. Ha egy másik gazdálkodó egység oly módon veszi át a gazdálkodó egység szerződéses teljesítési kötelemeit és szerződéses jogait, hogy a gazdálkodó egység már nem köteles kielégíteni az ígért áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadására vonatkozó teljesítési kötelemet (vagyis már nem főkötelezettként jár el), akkor a gazdálkodó egység az adott teljesítési kötelelem kapcsán nem jeleníthet meg bevételt. A gazdálkodó egységnek ehelyett azt kell értékelnie, hogy a másik fél számára való szerződéskötéssel kapcsolatos teljesítési kötelelem kielégítése kapcsán kell-e megjelenítenie bevételt (vagyis, hogy ügynökként jár-e el).

#### **További árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó vevői opció**

- B39. A jövőbeli áruk vagy szolgáltatások ingyenes vagy diszkontáron történő megszerzésére vonatkozó vevői opciók számos formát ölthetnek, ideértve az értékesítési ösztönzőket, a vevői jutalom-jóváírásokat (vagy pontokat), a szerződésmegújítási opciókat vagy a jövőbeli árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó egyéb diszkontokat.
- B40. Ha a gazdálkodó egység a szerződésben opciót biztosít a vevőnek további áruk vagy szolgáltatások megszerzésére, az csak akkor vezet szerződéses teljesítési kötelelem felmerüléséhez, ha az opció olyan lényeges jogot biztosít a vevőnek, amelyet az a szerződés megkötése nélkül nem kaphatott volna meg (például olyan diszkontot, amely nagyobb a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások esetében az adott földrajzi területen vagy piacon az adott vevőcsoport által jellemzően kapott diszkontoknál). Ha az opció lényeges jogot biztosít a vevőnek, akkor a vevő gyakorlatilag előre kifizeti a gazdálkodó egységnek a jövőbeli árukat vagy szolgáltatásokat, és a gazdálkodó egységnek a bevételt a jövőbeli áruk vagy szolgáltatások átadásakor, vagy az opció lejáratakor kell megjelenítenie.
- B41. Ha a vevő az opció révén a további árut vagy szolgáltatást az adott áru vagy szolgáltatás önálló eladási árát tükröző áron szerezheti meg, akkor az opció nem biztosít lényeges jogot a vevő számára, még akkor sem, ha az opció lehívásának feltétele a korábbi szerződés megkötése. A gazdálkodó egység ilyen esetben marketingajánlatot tett, amelyet csak akkor számolhat el a jelen standardnak megfelelően, ha a vevő lehívja a további áru vagy szolgáltatás megvásárlására vonatkozó opciót.
- B42. A gazdálkodó egységnek az ügyleti árat a 74. bekezdés előírása szerint a relatív önálló eladási ár alapján kell a teljesítési kötelemekhez allokálnia. Ha a további áruk vagy szolgáltatások megszerzésére vonatkozó vevői opció önálló eladási ára nem közvetlenül megfigyelhető, a gazdálkodó egységnek azt meg kell becsülnie. A becslésnek azt a diszkontot kell tükröznie, amelyet a vevő az opció lehívásakor kapna, kiigazítva az alábbi két tényezővel:
- a) minden olyan diszkont, amelyet a vevő az opció lehívása nélkül is megkaphatna; és
  - b) az opció lehívásának valószínűsége.

- B43. Ha a vevőnek lényeges joga van jövőbeli áruk vagy szolgáltatások megszerzéséhez, és a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások hasonlóak az eredeti szerződéses árukhoz vagy szolgáltatásokhoz, és azokat az eredeti szerződés feltételeinek megfelelően nyújtják, akkor a gazdálkodó egység az opció önálló eladási árának becslése helyett gyakorlati alternatívaként az ügyleti árat a várhatóan nyújtandó árukra vagy szolgáltatásokra és a megfelelő várható ellenértékre való hivatkozással is az opcionális árukhoz vagy szolgáltatásokhoz allokálhatja. Az ilyen típusú opciók a szerződésmegújításokra jellemzőek.

### Felhasználatlan vevői jogok

- B44. A gazdálkodó egységnek a vevő által fizetett előleg átvételekor a 106. bekezdésnek megfelelően az előleg összegének megfelelő szerződéses kötelezettséget kell megjelenítenie az áruk vagy szolgáltatások jövőbeli átadására vagy az azok átadásával kapcsolatos készen állásra vonatkozó teljesítési kötelelem kapcsán. A gazdálkodó egységnek a szóban forgó áruk vagy szolgáltatások átadásakor – vagyis a teljesítési kötelelem kielégítésekor – ki kell vezetnie ezt a szerződéses kötelezettséget (és bevételt kell megjelenítenie).
- B45. A vevő által a gazdálkodó egységnek fizetett vissza nem térítendő előleg a vevőt áru vagy szolgáltatás jövőbeli átvételére jogosítja fel (a gazdálkodó egységet pedig áru vagy szolgáltatás átadásával kapcsolatos készen állásra kötelezi). Előfordulhat azonban, hogy a vevők nem minden szerződéses jogukat használják fel. Az ilyen felhasználatlan jogokat gyakran „töredék” (*breakage*) néven említik.
- B46. Ha a gazdálkodó egység egy szerződéses kötelezettség kapcsán várakozása szerint jogosultságot szerez töredékösszegre, akkor a várható töredékösszeget a vevő által felhasznált jogok mintájának arányában kell bevételként megjelenítenie. Ha a gazdálkodó egység várhatóan nem szerez jogosultságot töredékösszegre, akkor a várható töredékösszeget akkor kell bevételként megjelenítenie, amikor elhalványul annak az esélye, hogy a vevő felhasználja fennmaradó jogait. A gazdálkodó egységnek annak megállapítása céljából, hogy várakozása szerint jogosultságot szerez-e töredékösszegre, a változó ellenértékre vonatkozó becslések korlátozásáról szóló 56–58. bekezdés követelményeit kell figyelembe vennie.
- B47. A gazdálkodó egységnek kötelezettséget (és nem bevételt) kell megjelenítenie minden olyan kapott ellenérték kapcsán, amely olyan felhasználatlan vevői jogokhoz kapcsolódik, amelyeket a gazdálkodó egység a jogellenes gazdagodásra vonatkozó alkalmazandó jogszabályok értelmében a másik fél – például kormányzati szerv – számára visszaváltani köteles.

### Vissza nem térítendő kezdeti díjak (és egyes kapcsolódó költségek)

- B48. A gazdálkodó egységek egyes szerződéseknél a szerződéskötéskor vagy ahhoz közeli időpontban vissza nem térítendő kezdeti díjakat számítanak fel a vevőnek. Erre példa a fitneszklubok által felszámított regisztrációs díj, a távközlési szerződésekből ismert csatlakozási díj, az egyes szolgáltatási szerződéseknél alkalmazott üzembebevezetési díj és egyes szállítási szerződések induló díja.
- B49. A gazdálkodó egységnek az ilyen szerződések teljesítési kötelemeinek azonosításához azt kell értékelnie, hogy a díj az ígért áru vagy szolgáltatás átadásához kötődik-e. Sok esetben előfordul, hogy a vissza nem térítendő kezdeti díj olyan tevékenységhez kötődik ugyan, amelyet a gazdálkodó egységnek a szerződéskötéskor vagy ahhoz közeli időpontban el kell végeznie a szerződés teljesítése érdekében, de a szóban forgó tevékenység nem eredményezi az ígért áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadását (lásd a 25. bekezdést). A kezdeti díj ilyenkor jövőbeli árukért vagy szolgáltatásokért fizetett előlegnek minősül, és ezért bevételként kell megjeleníteni akkor, amikor a szóban forgó jövőbeli árukat vagy szolgáltatásokat nyújtják. A bevételmegjelenítés időszaka túlnyúlhat az eredeti szerződéses időszakon, ha a gazdálkodó egység a vevő számára olyan szerződésmegújítási opciót ad, amely a B40. bekezdésnek megfelelően lényeges jogot biztosít a vevőnek.
- B50. Ha a vissza nem térítendő kezdeti díj áruhoz vagy szolgáltatáshoz kötődik, a gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy az árut vagy a szolgáltatást a 22–30. bekezdésnek megfelelően elkülönült teljesítési kötelemként kell-e elszámolnia.
- B51. A gazdálkodó egység a vissza nem térítendő díjat részben a szerződés létrejöttékor felmerült költségek (vagy a 25. bekezdésben említett egyéb adminisztratív feladatok) kompenzációjaként is felszámíthatja. Ha ezek a szerződéskötési tevékenységek nem elégítenek ki teljesítési kötelemet, akkor a gazdálkodó egységnek azokat (és a kapcsolódó költségeket) figyelmen kívül kell hagynia az előrehaladásnak a B19. bekezdés szerinti értékelésekor. Ennek oka, hogy az ilyen szerződéskötési tevékenységek költségei nem kötődnek a szolgáltatások vevőnek való átadásához. A gazdálkodó egységnek értékelnie kell, hogy a szerződés létrejöttékor felmerült költségek eredményeznek-e a 95. bekezdésnek megfelelően megjelenítendő eszközöket.

**Licencadás**

- B52. A licenc jogot biztosít a vevőnek a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához. A szellemi tulajdon licencei többek között az alábbiakat foglalhatják magukban:
- a) szoftver és technológia;
  - b) film, zene és egyéb formájú média és szórakoztatás;
  - c) franchise-szerződések; és
  - d) szabadalmak, védjegyek és szerzői jogok.
- B53. A gazdálkodó egység a licencadási ígéret mellett egyéb áruk vagy szolgáltatások átadására is ígéretet tehet a vevőnek. Az ilyen ígéreteket a szerződés kifejezetten rögzítheti, vagy következhetnek a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatából, közzétett politikáiból vagy konkrét nyilatkozataiból (lásd a 24. bekezdést). Ha a vevői szerződés az egyéb ígért áruk vagy szolgáltatások mellett licencadási ígéretet is tartalmaz, a gazdálkodó egység – csakúgy, mint más típusú szerződések esetében – a 22–30. bekezdést alkalmazza a szerződés teljesítési kötelemeinek azonosítására.
- B54. Ha a licencadási ígéret a 26–30. bekezdés szerinti értelemben nem minősül a szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól különállónak, akkor azt a gazdálkodó egységnek az árukkal vagy szolgáltatásokkal együtt, egyetlen teljesítési kötelemként kell elszámolnia. A szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól nem különálló licencekre többek között az alábbi példák adhatók:
- a) fizikai áru részét képező licenc, amely elengedhetetlen az áru felhasználásához; és
  - b) olyan licenc, amelyet a vevő csak a kapcsolódó szolgáltatással összefüggésben hasznosíthat (például a gazdálkodó egység által nyújtott olyan online szolgáltatás, amely licencadás révén lehetővé teszi, hogy a vevő hozzáférjen bizonyos tartalmakhoz).
- B55. Ha a licenc nem különálló, akkor a gazdálkodó egységnek a 31–38. bekezdést kell alkalmaznia annak megállapítása céljából, hogy a teljesítési kötelem (amely az ígért licencet is tartalmazza) folyamatosan vagy konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelem-e.
- B56. Ha a licencadási ígéret a szerződésben ígért egyéb áruktól vagy szolgáltatásoktól különállónak minősül, és ezért elkülönült teljesítési kötelem, akkor a gazdálkodó egységnek meg kell állapítania, hogy a licenc vevőnek való átadására folyamatosan vagy konkrét időpontban kerül-e sor. Ennek meghatározásakor a gazdálkodó egységnek azt kell figyelembe vennie, hogy a vevőnek adott licencadási ígéret jellege szerint arra irányul-e, hogy a vevő számára biztosítsa a következők valamelyikét:
- a) a gazdálkodó egység licencidőszak alatt létező szellemi tulajdonához való hozzáférés joga; vagy
  - b) a gazdálkodó egység licencadás időpontjában létező szellemi tulajdonának használati joga;

*A gazdálkodó egység által tett ígéret jellegének meghatározása*

- B57. A gazdálkodó egységnek annak megállapítása céljából, hogy licencadási ígérete hozzáférési vagy használati jogot ad-e a vevőnek a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához, azt kell figyelembe vennie, hogy a vevő a licencadás időpontjában képes-e a licenc hasznosítására és lényegében a licencből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A vevő a licencadás időpontjában nem képes a licenc hasznosítására és lényegében a licencből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha a licencidőszak alatt módosul az a szellemi tulajdon, amelyhez a vevő jogokat szerzett. A szellemi tulajdon akkor módosul (vagyis akkor befolyásolja a gazdálkodó egység arra vonatkozó értékelését, hogy a vevő mikortól gyakorol ellenőrzést a licenc felett), ha a gazdálkodó egység továbbra is foglalkozik szellemi tulajdonával, és olyan tevékenységeket végez, amelyek jelentősen befolyásolják azt a szellemi tulajdon, amelyhez a vevő jogokat szerzett. Ezen esetekben a licenc hozzáférési jogot biztosít a vevőnek a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához (lásd a B58. bekezdést). Ezzel szemben a vevő a licencadás időpontjában képes a licenc hasznosítására és lényegében a licencből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha nem módosul az a szellemi tulajdon, amelyhez a vevő jogokat szerzett (lásd a B61. bekezdést). Ilyen esetekben a gazdálkodó egység az általa végzett tevékenységekkel pusztán saját eszközét (vagyis a mögöttes szellemi tulajdon) módosítja, ami befolyásolhatja a gazdálkodó egység jövőbeli licencadási képességét, de nem befolyásolja annak meghatározását, hogy a licenc mit biztosít, vagy hogy a vevő mi felett gyakorol ellenőrzést.



- B58. A gazdálkodó egység licencadási ígérete jellege szerint arra irányul, hogy az alábbi összes feltétel teljesülésével hozzáférési jogot biztosítson a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához:
- a szerződés előírja, vagy a vevő ésszerűen azt várja, hogy a gazdálkodó egység olyan tevékenységeket fog végezni, amelyek jelentősen befolyásolják azt a szellemi tulajdont, amelyhez a vevő jogokat szerzett (lásd a B59. bekezdést);
  - a licenccel adott jogok a vevőt közvetlenül kiteszik a gazdálkodó egység B58. bekezdés (a) pontja szerinti tevékenységeivel járó pozitív vagy negatív hatásoknak; és
  - a szóban forgó tevékenységek bekövetkezésükkel nem eredményezik áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadását (lásd a 25. bekezdést).
- B59. Azok a tényezők, amelyek alapján a vevő ésszerűen várhatná azt, hogy a gazdálkodó egység olyan tevékenységeket fog végezni, amelyek jelentősen befolyásolják a szellemi tulajdont, magukban foglalják a gazdálkodó egység szokásos üzleti gyakorlatát, közzétett politikáit vagy konkrét nyilatkozatait. Noha nem döntő tényező, a vevő annak alapján is ésszerűen várhatná azt, hogy a gazdálkodó egység ilyen tevékenységeket fog végezni, ha a gazdálkodó egységet és a vevőt közös gazdasági érdek (például árbevétel-alapú jogdíj) köti össze azon szellemi tulajdon kapcsán, amelyhez a vevő jogokat szerzett.
- B60. Ha teljesülnek a B58. bekezdés feltételei, akkor a gazdálkodó egységnek a licencadási ígéretet folyamatosan kielégített teljesítési kötelemként kell elszámolnia, mivel a vevő a teljesítés bekövetkeztével egyidejűleg megkapja és elfogyasztja a gazdálkodó egység általi, a szellemi tulajdonhoz való hozzáférés biztosítására irányuló teljesítésből származó hasznot (lásd a 35. bekezdés (a) pontját). A gazdálkodó egységnek a 39–45. bekezdést kell alkalmaznia azon megfelelő módszer kiválasztásához, amellyel értékelni tudja a hozzáférés biztosítására irányuló adott teljesítési kötelelem hiánytalan kielégítése felé való előrehaladást.
- B61. Ha nem teljesülnek a B58. bekezdés feltételei, akkor a gazdálkodó egység ígérete jellege szerint arra irányul, hogy a gazdálkodó egység licencadás időpontjában létező (formájú és funkciójú) szellemi tulajdonához biztosítson használati jogot a vevőnek. Ez azt jelenti, hogy a vevő a licenc átadásának időpontjában képes a licenc hasznosítására és lényegében a licencből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére. A gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdonhoz való használati jog biztosítására irányuló ígéretet konkrét időpontban kielégített teljesítési kötelemként kell elszámolnia. A gazdálkodó egységnek a 38. bekezdést kell alkalmaznia annak a konkrét időpontnak a meghatározásához, amikor sor kerül a licenc vevőnek való átadására. A gazdálkodó egység szellemi tulajdonához használati jogot biztosító licenc kapcsán azonban nem jeleníthető meg bevétel azon időszak kezdete előtt, amelyben a vevő képes a licenc hasznosítására és hasznai megszerzésére. Például ha egy szoftverlicenc időtartama még azelőtt megkezdődik, hogy a gazdálkodó egység a vevőnek átadná (vagy más módon rendelkezésére bocsátaná) a szoftver közvetlen használatához szükséges kódot, akkor a gazdálkodó egység nem jeleníthet meg bevételt azelőtt, hogy az említett kódot átadná (vagy más módon rendelkezésre bocsátaná).
- B62. A gazdálkodó egységnek az alábbi tényezőket figyelmen kívül kell hagynia annak meghatározásakor, hogy a licenc hozzáférési vagy használati jogot biztosít-e a gazdálkodó egység szellemi tulajdonához:
- Időbeli, földrajzi vagy használati korlátozások – e korlátozások az ígért licenc jellemzőit határozzák meg, és nem azt, hogy a gazdálkodó egység folyamatosan vagy konkrét időpontban elégti-e ki teljesítési kötelemét.
  - A gazdálkodó egység garanciavállalása arra, hogy érvényes szabadalommal rendelkezik a szellemi tulajdon vonatkozásában, és a szabadalmat meg fogja védeni a jogosulatlan felhasználással szemben – a szabadalom védelmére tett ígéret nem teljesítési kötelelem, mivel a szabadalom védelme a gazdálkodó egység szellemi tulajdon-eszközének értékét óvja, illetve bizonyosságot nyújt a vevőnek a tekintetben, hogy az átadott licenc megfelel a szerződésben ígért termékspecifikációnak.

#### *Árbevétel-alapú vagy használati alapú jogdíjak*

- B63. Az 56–59. bekezdés követelményei ellenére a gazdálkodó egységnek a szellemi tulajdon licencéért ígért árbevétel-alapú vagy használati alapú jogdíj kapcsán csak akkor kell bevételt megjelenítenie, amikor (vagy amint) a következő két esemény közül a későbbi bekövetkezik:
- a későbbi értékesítés vagy használat; és
  - kielégítetté (vagy részben kielégítetté) válik az a teljesítési kötelelem, amelyhez az árbevétel-alapú vagy használati alapú jogdíjat részben vagy egészben allokálták.

**Visszavásárlási megállapodások**

- B64. A visszavásárlási megállapodás olyan szerződés, amelynek keretében a gazdálkodó egység elad egy eszközt, de (ugyanazon szerződés vagy egy másik szerződés alapján) ígéretet tesz vagy opciója van az eszköz visszavásárlására. A visszavásárolt eszköz lehet az eredetileg a vevőnek értékesített eszköz, az eszközzel lényegében azonos eszköz, vagy egy olyan eszköz, amelynek az eredetileg értékesített eszköz egy komponense.
- B65. A visszavásárlási megállapodások általában háromféle formát ölthetnek:
- a) a gazdálkodó egység köteleme az eszköz visszavásárlására (forwardszerződés);
  - b) a gazdálkodó egység joga az eszköz visszavásárlására (vételi opció); és
  - c) a gazdálkodó egység köteleme az eszköz visszavásárlására, ha a vevő ezt kéri (eladási opció).

*Forwardszerződés vagy vételi opció*

- B66. Ha a gazdálkodó egységnek köteleme vagy joga van az eszköz visszavásárlására (forwardszerződés vagy vételi opció), akkor a vevő nem gyakorol ellenőrzést az eszköz felett, mivel akkor is csak korlátozottan képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha az eszköz a birtokában van. Következésképpen a gazdálkodó egységnek a következő módok valamelyikén kell elszámolnia a szerződést:
- a) az IAS 17 *Lízingek* standardnak megfelelően lízingként, ha a gazdálkodó egység az eredeti eladási árnál alacsonyabb áron képes vagy köteles az eszközt visszavásárolni; vagy
  - b) a B68. bekezdésnek megfelelően finanszírozási megállapodásként, ha a gazdálkodó egység az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb áron képes vagy köteles az eszközt visszavásárolni;
- B67. A visszavásárlási és az eladási ár összehasonlításakor a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a pénz időértékét.
- B68. Ha a visszavásárlási megállapodás finanszírozási megállapodás, akkor a gazdálkodó egységnek továbbra is meg kell jelenítenie az eszközt, továbbá a vevőtől kapott ellenérték kapcsán pénzügyi kötelezettséget is meg kell jelenítenie. A vevőtől kapott ellenérték és a vevőnek fizetendő ellenérték különbségét a gazdálkodó egységnek kamatként kell megjelenítenie, továbbá adott esetben feldolgozási vagy tartási költségként (például biztosítás esetében).
- B69. Ha az opció felhasználatlanul lejár, a gazdálkodó egységnek ki kell vezetnie a kötelezettséget, és bevételt kell megjelenítenie.

*Eladási opció*

- B70. Ha a gazdálkodó egység olyan kötelemmel rendelkezik, amelynek értelmében a vevő kérésére az eredeti eladási árnál alacsonyabb áron köteles visszavásárolni az eszközt (eladási opció), akkor szerződéskötéskor figyelembe kell vennie, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van-e e joga érvényesítésére. Ha a vevő érvényesíti e jogát, az azt jelenti, hogy a vevő gyakorlatilag az eszköz adott ideig történő használatáért fizet ellenértéket a gazdálkodó egységnek. Ha tehát a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van e joga érvényesítésére, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást az IAS 17 standardnak megfelelően lízingként kell elszámolnia.
- B71. A gazdálkodó egységnek annak megállapítia céljából, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van-e joga érvényesítésére, számos tényezőt kell figyelembe vennie, egyebek mellett a visszavásárlási ár és az eszköz várható piaci értéke közötti kapcsolatot a visszavásárlás napján, továbbá a jog lejáratáig hátralévő idő hosszát. Ha például a visszavásárlási ár várhatóan jelentősen meghaladja az eszköz piaci értékét, az azt jelezheti, hogy a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van az opció lehívására.
- B72. Ha a vevőnek nincs jelentős gazdasági ösztönzője arra, hogy jogát az eszköz eredeti eladási árnál alacsonyabb ár mellett érvényesítse, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást a B20–B27. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia, mintha a termék visszaküldési joggal történő értékesítéséről lenne szó.
- B73. Ha az eszköz visszavásárlási ára az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb, és meghaladja az eszköz várható piaci értékét, a szerződés gyakorlatilag finanszírozási megállapodás, és ezért azt a B68. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni.

- B74. Ha az eszköz visszavásárlási ára az eredeti eladási árral azonos vagy annál magasabb, és nem éri el az eszköz várható piaci értékét, továbbá a vevőnek nincs jelentős gazdasági ösztönzője arra, hogy jogát érvényesítse, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást a B20–B27. bekezdésnek megfelelően kell elszámolnia, mintha a termék visszaküldési joggal történő értékesítéséről lenne szó.
- B75. A visszavásárlási és az eladási ár összehasonlításakor a gazdálkodó egységnek figyelembe kell vennie a pénz időértékét.
- B76. Ha az opció felhasználatlanul lejár, a gazdálkodó egységnek ki kell vezetnie a kötelezettséget, és bevételt kell megjelenítenie.

### **Bizományi szerződések**

- B77. Ha a gazdálkodó egység a végfelhasználónak történő értékesítés céljából másik félnek (például kereskedőnek vagy forgalmazónak) szállítja le a terméket, akkor értékelnie kell, hogy a másik fél a szóban forgó időpontban ellenőrzést szerzett-e a termék felett. Ha a másik fél nem szerzett ellenőrzést a termék felett, azt bizományosi szerződés keretében tartottnak lehet értékelni. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység nem jeleníthet meg bevételt a bizományosi szerződés keretében a másik félnek leszállított termék kapcsán.
- B78. Azon jelek, amelyek arra utalnak, hogy a megállapodás bizományosi szerződés, többek között az alábbiakat foglalják magukban:
- a termék felett egy meghatározott esemény – például a kereskedő vevője számára történő termékértékesítés – bekövetkeztéig vagy egy meghatározott időszak leteltéig a gazdálkodó egység gyakorol ellenőrzést;
  - a gazdálkodó egység képes előírni a termék visszaküldését vagy harmadik fél (például másik kereskedő) számára való átadását; és
  - a kereskedőnek nincsen feltétel nélküli köteleme a termék kifizetésére (noha köteles lehet letét kifizetésére).

### **Megőrzéses értékesítési megállapodások**

- B79. A megőrzéses értékesítési megállapodás olyan szerződés, amelynek keretében a gazdálkodó egység a terméket leszámllazza a vevőnek, de azt a vevőnek való jövőbeli átadás időpontjáig a birtokában tartja. A vevő például azért kérheti a gazdálkodó egységet ilyen szerződés megkötésére, mert nincs elég raktárkapacitása a termék számára, vagy mert gyártási ütemtervei késedelmet szenvednek.
- B80. A termék átadására irányuló teljesítési kötelelem kielégítési időpontjának meghatározása céljából a gazdálkodó egységnek azt kell értékelnie, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést a termék felett (lásd a 38. bekezdést). Egyes szerződések esetében az ellenőrzés átadására vagy a terméknek a vevő telephelyére való leszállításakor, vagy a termék szállításakor kerül sor, a szerződés feltételeitől függően (ideértve a leszállítási és a szállítási feltételeket). Egyes szerződések esetében azonban a vevő akkor is ellenőrzést szerezhet a termék felett, ha az a gazdálkodó egység birtokában marad. A vevő ebben az esetben úgy is képes az eszköz hasznosítására és lényegében az eszközből származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére, ha úgy döntött, hogy nem él a termék birtokba vételének jogával. Következésképpen a gazdálkodó egység nem gyakorol ellenőrzést a termék felett. A gazdálkodó egység ilyenkor a vevő eszközére vonatkozó megőrzési szolgáltatást nyújt a vevőnek.
- B81. Ahhoz, hogy a vevő megőrzéses értékesítési megállapodás keretében ellenőrzést szerezzen a termék felett, a 38. bekezdés követelményei mellett az alábbi összes feltételnek is teljesülnie kell:
- a megőrzéses értékesítési megállapodás okának lényegesnek kell lennie (például azt a vevőnek kell kérnie);
  - a terméket elkülönülten azonosítani kell mint a vevőhöz tartozó terméket;
  - a terméket folyamatosan a vevőnek való átadásra kész állapotban kell tartani; és
  - a gazdálkodó egység nem lehet képes a termék hasznosítására vagy más vevőnek való átirányítására.
- B82. Ha a gazdálkodó egység bevételt jelenít meg egy termék megőrzéses értékesítési megállapodás keretében való eladásáért, akkor meg kell fontolnia, hogy vannak-e olyan, a 22–30. bekezdésnek megfelelő fennmaradó teljesítési kötelemei (például megőrzési szolgáltatásokkal kapcsolatban), amelyekhez a 73–86. bekezdésnek megfelelően hozzá kell rendelnie az ügyleti ár egy részét.

**Vevő általi elfogadás**

- B83. A 38. bekezdés (e) pontjának megfelelően egy eszköz vevő általi elfogadása jelezheti, hogy a vevő ellenőrzést szerzett az eszköz felett. A vevő általi elfogadásra vonatkozó kikötések révén a vevő elállhat a szerződéstől, vagy a gazdálkodó egységet jótállásra kötelezheti, ha az áru vagy szolgáltatás nem felel meg a vállalt termékspecifikációnak. A gazdálkodó egységnek az ilyen kikötéseket figyelembe kell vennie annak értékelésekor, hogy a vevő mikor szerez ellenőrzést az áru vagy szolgáltatás felett.
- B84. Ha a gazdálkodó egység objektíven meg tudja állapítani, hogy az áru vagy szolgáltatás a szerződésben foglalt termékspecifikációnak megfelelően átadásra került a vevő számára, akkor a vevő általi elfogadás csak formáság, amely nem befolyásolja a gazdálkodó egységet annak meghatározásában, hogy a vevő mikor szerzett ellenőrzést az áru vagy szolgáltatás felett. Ha például a vevő általi elfogadásra vonatkozó kikötés meghatározott méretre és súlyra vonatkozó feltételeket ír elő, akkor a gazdálkodó egység még a vevő általi elfogadás megerősítése előtt meg tudja állapítani, hogy e feltételek teljesülnek-e. A gazdálkodó egység hasonló árukra vagy szolgáltatásokra vonatkozó szerződésekkel kapcsolatos tapasztalatai is bizonyítékként szolgálhatnak arra, hogy a vevőnek nyújtott áru vagy szolgáltatás megfelel a szerződésben vállalt termékspecifikációnak. A gazdálkodó egységnek akkor is meg kell fontolnia, hogy vannak-e fennmaradó teljesítési kötelmei (például berendezés üzembe helyezésére), és értékelnie kell, hogy azokat elkülönítlen kell-e elszámolnia, ha a bevételt már a vevő általi elfogadás előtt megjeleníti.
- B85. Ha azonban a gazdálkodó egység nem tudja objektíven megállapítani, hogy a vevőnek nyújtott áru vagy szolgáltatás megfelel a szerződésben vállalt termékspecifikációnak, akkor a vevő általi elfogadás beérkezéséig arra sem tud következtetni, hogy a vevő ellenőrzést szerzett a termék felett. Ennek oka, hogy a gazdálkodó egység ilyen esetben nem tudja megállapítani, hogy a vevő képes-e az áru vagy szolgáltatás hasznosítására, és lényegében az áruból vagy szolgáltatásból származó fennmaradó hasznok egészének megszerzésére.
- B86. Ha a gazdálkodó egység próba vagy értékelés céljából szállít le termékeket vevőjének, aki a próbaidő lejártáig ellenértéket fizetni sem köteles, akkor a termék vevő általi elfogadásáig vagy a próbaidő lejártáig nem tekinthető megtörténtnek a termék feletti ellenőrzés vevőnek való átadása.

**Alábontott bevétel közzététele**

- B87. A 114. bekezdés előírása szerint a gazdálkodó egységnek a vevői szerződések kapcsán megjelenített bevételeket alá kell bontania olyan kategóriákba, amelyek bemutatják, hogy a gazdasági tényezők miként befolyásolják a bevételek és cash flow-k jellegét, összegét, ütemezését és bizonytalanságát. Következésképpen az, hogy a gazdálkodó egység bevételét az ilyen célú közzététel érdekében milyen mértékben kell alábontani, azoktól a tényektől és körülményektől függ, amelyek a gazdálkodó egység vevői szerződéseit jellemzik. Előfordulhat, hogy egyes gazdálkodó egységeknek egynél több kategóriatípust kell alkalmazniuk a 114. bekezdésben foglalt bevétel-alábontási célkitűzés teljesítéséhez. Az is előfordulhat, hogy más gazdálkodó egységeknek elég egy kategóriatípust alkalmazniuk a bevétel-alábontási célkitűzés teljesítéséhez.
- B88. A gazdálkodó egységnek a bevétel alábontásához használt kategóriatípus(ok) kiválasztásakor figyelembe kell vennie, hogy más célokra miként mutatta be a bevételeire vonatkozó információkat, ideértve az alábbiak összességét:
- a) a pénzügyi kimutatásokon kívüli közzétételek (például nyereség-előrejelzések, éves jelentések vagy befektetői tájékoztatók);
  - b) az operatív szegmensek pénzügyi teljesítményének értékelése céljából a legfőbb döntéshozó által rendszeresen áttekintett információk; és
  - c) a B88. bekezdés (a) és (b) pontjában azonosított információtípusokhoz hasonló egyéb információk, amelyeket a gazdálkodó egység vagy a gazdálkodó egység pénzügyi kimutatásainak felhasználói használnak a gazdálkodó egység pénzügyi teljesítményének értékeléséhez vagy erőforrás-allokációs döntések meghozatalához.
- B89. A megfelelő kategóriák többek között például az alábbiakat foglalhatják magukban:
- a) áru- vagy szolgáltatástípus (például főbb termékcsoportok);
  - b) földrajzi régió (például ország vagy régió);
  - c) piac vagy vevőtípus (például kormányzati és nem kormányzati vevők);
  - d) szerződéstípus (például rögzített áras szerződések és idő- és alpanyagigényen alapuló szerződések);
  - e) szerződéses időtartam (például rövid és hosszú távú szerződések);
  - f) az áruk vagy szolgáltatások átadásának ütemezése (például a vevőnek konkrét időpontban átadott áruból vagy szolgáltatásokból származó bevételek és a vevőnek folyamatosan átadott áruból vagy szolgáltatásokból származó bevételek); és

g) értékesítési csatornák (például közvetlenül a vevőknek eladott áruk és közvetítőkön keresztül eladott áruk).

### C. függelék

#### Hatálybalépés napja és áttérés

Ez a függelék a standard szerves részét képezi, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint a standard egyéb részei.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

C1. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a 2018. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

#### ÁTTÉRÉS

C2. A C3–C8. bekezdésben foglalt áttérési követelmények alkalmazásában:

- a) az első alkalmazás időpontja azon beszámolási időszak kezdete, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen standardot; és
- b) a teljesített szerződés olyan szerződés, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység átadott minden, az IAS 11 *Beruházási szerződések* és az IAS 18 *Bevételek* standardnak, valamint a kapcsolódó értelmezéseknek megfelelően azonosított árut vagy szolgáltatást.

C3. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot az alábbi két módszer egyikével kell alkalmaznia:

- a) minden bemutatott beszámolási időszak tekintetében visszamenőlegesen, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően, a C5. bekezdés szerinti megoldásokkal; vagy
- b) visszamenőlegesen, a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását az első alkalmazás napján megjelenítve, a C7–C8. bekezdésnek megfelelően.

C4. Az IAS 8 standard 28. bekezdésének előírásai ellenére, a gazdálkodó egységnek a jelen standard első alkalmazásakor az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában előírt kvantitatív információt csak a jelen standard alkalmazásának első éves időszakát közvetlenül megelőző éves időszakra (a továbbiakban: közvetlenül megelőző időszak) kell bemutatnia, és csak akkor, ha a gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (a) pontjának megfelelően alkalmazza visszamenőlegesen. A gazdálkodó egység bemutathatja ezt az információt a tárgyidőszak vagy korábbi összehasonlító időszakok vonatkozásában, de nem köteles ezt megtenni.

C5. A gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (a) pontjának megfelelően visszamenőlegesen alkalmazva az alábbi gyakorlati megoldások közül egyet vagy többet is választhat:

- a) a gazdálkodó egységnek teljesített szerződések esetében nem kell újramegállapítania azokat a szerződéseket, amelyek azonos éves beszámolási időszakban kezdődnek és végződnek;
- b) a gazdálkodó egység változó ellenértékű teljesített szerződések esetében az összehasonlító beszámolási időszakok változó ellenértékösszegeinek becslése helyett használhatja a szerződés teljesítésének időpontjában érvényes ügyleti árat is; és
- c) a gazdálkodó egységnek az első alkalmazás időpontja előtt bemutatott beszámolási időszakok esetében nem kell közzétennie a fennmaradó teljesítési kötelekhez allokkált ügyleti árat és annak ismertetését, hogy a gazdálkodó egység várakozása szerint mikor fogja ezt az összeget bevételként megjeleníteni (lásd a 120. bekezdést).

C6. A gazdálkodó egységnek az általa választott, C5. bekezdés szerinti gyakorlati megoldásokat a bemutatott beszámolási időszakok mindegyikére következetesen kell alkalmaznia. A gazdálkodó egységnek emellett közzé kell tennie a következő információkat:

- a) a használt gyakorlati megoldásokat; és
- b) az ésszerűen lehetséges mértékben az egyes használt megoldások alkalmazásának becsült hatására vonatkozó kvalitatív értékelést.

C7. Ha a gazdálkodó egység a C3. bekezdés (b) pontjának megfelelően a jelen standard visszamenőleges alkalmazása mellett dönt, akkor a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását a felhalmozott eredmény (vagy a saját tőke más megfelelő komponense) nyitóegyenlegének kiigazításaként meg kell jelenítenie az első alkalmazás időpontját magában foglaló éves beszámolási időszak tekintetében. A gazdálkodó egységnek ezen áttérési módszer keretében a jelen standardot csak az első alkalmazás időpontjában (december 31-i évvizárat alkalmazó gazdálkodó egység esetében például 2018. január 1-jén) még nem teljesített szerződésekre kell alkalmaznia.

- C8. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot a C3. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza visszamenőlegesen, akkor az első alkalmazás időpontját magukban foglaló éves beszámolási időszakok tekintetében a további két közzétételt is meg kell tennie:
- azt, hogy a jelen standard alkalmazása milyen összegű változást okoz a tárgyidőszakban a pénzügyi kimutatás egyes tételeiben a változás előtt hatályban lévő IAS 11 és az IAS 18 standard, valamint a kapcsolódó értelmezések alkalmazásához képest; és
  - a C8. bekezdés (a) pontjában azonosított jelentős változások okainak ismertetését.

#### Hivatkozások az IFRS 9 standardra

- C9. Ha a gazdálkodó egység alkalmazza a jelen standardot, de még nem alkalmazza az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot, akkor a jelen standard IFRS 9 standardra való hivatkozásait az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* standardra való hivatkozásként kell értelmezni.

#### EGYÉB STANDARDOK VISSZAVONÁSA

- C10. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi standardokat:
- IAS 11 *Beruházási szerződések*;
  - IAS 18 *Bevételek*;
  - IFRIC 13 *Ügyfélhűségprogramok*;
  - IFRIC 15 *Ingytelen építésére vonatkozó megállapodások*;
  - IFRIC 18 *Ügyfelektől származó eszközátadások*; és
  - SIC-31 *Bevételek – reklámszolgáltatásokat magukban foglaló barterügyletek*.

#### D. függelék

#### Más standardok módosításai

Ez a függelék más standardok azon módosításait ismerteti, amelyeket az IASB az IFRS 15 standard véglegesítésekor hajtott végre.

Ez a táblázat bemutatja, hogyan módosultak az alábbi hivatkozások az egyéb IFRS-ekben.

Jelenlegi hivatkozás	helye	bekezdése	a módosított hivatkozás
IAS 18 <i>Bevételek</i> standard vagy IAS 18	IFRS 4	4. bekezdés (a) és (c) pontja, B18. bekezdés (h) pontja	IFRS 15 <i>Vevői szerződésekből származó bevétel</i> standard vagy IFRS 15
	IAS 16	68A. bekezdés	
	IAS 39	AG2. bekezdés	
	IAS 40	A 3. bekezdés (b) pontja	
IAS 11 <i>Beruházási szerződések</i> standard vagy IAS 11	SIC-32	6. bekezdés	

#### IFRS 1 A nemzetközi pénzügyi beszámolási standardok első alkalmazása

A standard kiegészül a 39X. bekezdéssel.

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 39X. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard törölte a D24. bekezdést és az ahhoz kapcsolódó címet, és a standardot kiegészítette a D34–D35. bekezdéssel és a kapcsolódó címmel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

A D. függelékben törlésre kerül a D34–35. bekezdés és az ahhoz kapcsolódó cím.

**Bevétel**

- D34. Az első alkalmazó alkalmazhatja az IFRS 15 standard C5. bekezdésének áttérésre vonatkozó rendelkezéseit. Az említett bekezdésben az „első alkalmazás időpontja” az első, IFRS-ek szerinti beszámolási időszak kezdeteként értelmezendő. Ha az első alkalmazó az áttérésre vonatkozó rendelkezések alkalmazása mellett dönt, akkor az IFRS 15 standard C6. bekezdését is alkalmaznia kell.
- D35. Az első alkalmazónak nem kell újramegállapítania azokat a szerződéseket, amelyeket a legkorábbi bemutatott időszak előtt teljesítettek. A teljesített szerződés olyan szerződés, amelynek kapcsán a gazdálkodó egység átadott minden, a korábbi számviteli szabályozásnak megfelelően azonosított árut vagy szolgáltatást.

**IFRS 3 Üzleti kombinációk**

Az 56. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 64K. bekezdéssel.

**Függő kötelezettségek**

56. A kezdeti megjelenítés után, és mindaddig, amíg a kötelezettség rendezése, elengedése meg nem történik vagy az le nem jár, a felvásárlónak az üzleti kombinációban megjelenített függő kötelezettséget az alábbiak közül a magasabbik értéken kell értékelnie:
- a) az az összeg, amelyet az IAS 37 alapján kellene megjeleníteni; és
  - b) a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.
- Ez az előírás nem vonatkozik az IAS 39 standard alapján elszámolt szerződésekre.

...

**Hatálybalépés napja**

...

- 64K. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 56. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IFRS 4 Biztosítási szerződések**

A standard kiegészül a 41G. bekezdéssel.

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS**

...

- 41G. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 4. bekezdés (a) és (c) pontját, a B7. bekezdést, a B18. bekezdés (h) pontját és a B21. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

A B. függelékben módosul a B7. és a B21. bekezdés.

**A természetbeni kifizetések**

...

- B7. Az IFRS-nek a B6. bekezdésben leírt szerződésekre való alkalmazása valószínűleg nem jár nagyobb teherrel, mint azon IFRS-ek alkalmazása, amelyek akkor lennének alkalmazhatók, ha e szerződések a jelen IFRS hatályán kívül esnének:
- a) ...
  - b) amennyiben az IFRS 15 standardot alkalmaznák, a szolgáltató akkor jelenítene meg bevételt, amikor (vagy amint) a szolgáltatásokat átadja a vevőnek (más meghatározott kritériumok függvényében). Az a megközelítés a jelen IFRS alapján is elfogadható, amely megengedi, hogy a szolgáltató i. e szerződések esetében folytassa a meglévő számviteli politikáját, kivéve, ha az olyan gyakorlatot tartalmaz, amelyet a 14. bekezdés tilt; és ii. fejlessze számviteli politikáját, amennyiben azt a 22–30. bekezdés megengedi;
  - c) ...

### Példák biztosítási szerződésekre

...

- B21. Amennyiben a B19. bekezdésben leírt szerződések nem hoznak létre pénzügyi eszközt vagy pénzügyi kötelezettséget, az IFRS 15 standard alkalmazandó. Az IFRS 15 standard szerint a bevételt akkor kell megjeleníteni, amikor (vagy amint) a gazdálkodó egység a teljesítési kötelemét kielégíti, mégpedig olyan összegű ígért áru vagy szolgáltatás vevőnek való átadásával, amely azt ellenértéket tükrözi, amelyre a gazdálkodó egység várhatóan jogosultságot szerez.

### IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok standard (közzététel: 2009. november)

A 3.1.1., az 5.1.1. és az 5.4.5. bekezdés módosul, és a standard kiegészül az 5.1.2., az 5.4.1A. és a 8.1.5 bekezdéssel.

#### 3.1. A PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK KEZDETI MEGJELENÍTÉSE

- 3.1.1. **A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell a pénzügyi eszközt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában megjelenítenie, amikor az instrumentum szerződéses feltételei rá vonatkozóvá válnak (lásd az IAS 39 standard az AG34. és AG35. bekezdését). Amikor a gazdálkodó egység először jelenít meg egy pénzügyi eszközt, azt a 4.1–4.5. bekezdésnek megfelelően kell besorolnia, és az 5.1.1–5.1.2. bekezdésnek megfelelően kell értékelnie.**

...

#### 5.1. KEZDETI ÉRTÉKELÉS

- 5.1.1. **Az 5.1.2. bekezdés hatókörébe tartozó vevőkövetelések kivételével egy pénzügyi eszköz kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek azt valós értéken kell értékelnie, növelve – amennyiben a pénzügyi eszköz nem az eredménnyel szemben valós értéken értékelt – azon üzleti költségekkel, amelyek közvetlenül a pénzügyi eszköz megszerzésének tulajdoníthatók.**

...

- 5.1.2. Az 5.1.1. bekezdésben meghatározott követelmény ellenére azon vevőkövetelések kezdeti megjelenítésekor, amelyek nem rendelkeznek (az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standarddal összhangban meghatározott) jelentős finanszírozási komponenssel, a gazdálkodó egységnek azokat (az IFRS 15 standardban meghatározott) üzleti áron kell értékelnie.

#### 5.4. NYERESÉGEK ÉS VESZTESÉGEK

...

- 5.4.1A. Az osztalékot csak akkor jelenítik meg az eredményben, ha:

- a) a gazdálkodó egység osztalékhoz való jogát megállapították;
- b) valószínű, hogy az osztalékkal kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és
- c) az osztalék összegét megbízhatóan lehet mérni.

...

### Tőkeinstrumentumokba történő befektetések

...

- 5.4.5. Amennyiben a gazdálkodó egység az 5.4.4. bekezdés szerinti döntést hoz, a szóban forgó befektetésből származó osztalékot az 5.4.1A. bekezdéssel összhangban az eredményben jeleníti meg.

...

#### 8.1. HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 8.1.5. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3.1.1., az 5.1.1, az 5.4.5. és a B5.12. bekezdést, és törölte a C16. bekezdést és az ahhoz kapcsolódó címet. A standard kiegészült az 5.1.2. és az 5.4.1A. bekezdéssel, A. függeléké pedig egy fogalom meghatározással. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.



Az A. függelék kiegészül egy új fogalommeghatározással.

**osztalék** A nyereségnek a tőkeinstrumentum-tulajdonosok között, meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő felosztása.

A B. függelék B5.12. bekezdése módosul.

### Nyerések és veszteségek

B5.12. Az 5.4.4. bekezdés lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavonhatatlan döntést hozzon arról, hogy a nem kereskedési céllal tartott tőkeinstrumentumba történő befektetés valós értékének változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be. E döntést instrumentumonként (azaz részvényenként) külön-külön kell meghozni. Az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott összegek a későbbiekben nem vezethetők át az eredménybe. A gazdálkodó egység mindazonáltal a saját tőkén belül átcsoportosíthatja a halmozott nyereségeket vagy veszteségeket. Az 5.4.5. bekezdésnek megfelelően az ilyen befektetéseken keletkezett osztalékot az eredményben kell megjeleníteni, kivéve, ha az osztalék egyértelműen a befektetés költségeinek részleges megtérülését jelenti.

A C. függelékben törlésre kerül a C16. bekezdés és az ahhoz kapcsolódó cím.

### IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok standard (közzététel: 2010. október)

A 3.1.1., a 4.2.1., az 5.1.1., az 5.2.1. és az 5.7.6. bekezdés módosul, és a standard kiegészül az 5.1.3., az 5.7.1A. és a 7.1.4 bekezdéssel.

#### 3.1. KEZDETI MEGJELENÍTÉS

3.1.1. A gazdálkodó egységnek akkor, és csak akkor kell a pénzügyi eszközt vagy a pénzügyi kötelezettséget a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában megjelenítenie, amikor az instrumentum szerződéses feltételei rá vonatkozóvá válnak (lásd a B3.1.1. és B3.1.2. bekezdést). Amikor a gazdálkodó egység először jelenít meg egy pénzügyi eszközt, azt a 4.1.1–4.1.5. bekezdésnek megfelelően kell besorolnia, és az 5.1.1–5.1.3. bekezdésnek megfelelően kell értékelnie. Amikor a gazdálkodó egység először jelenít meg egy pénzügyi kötelezettséget, azt a 4.2.1. és 4.2.2. bekezdésnek megfelelően kell besorolnia, és az 5.1.1. bekezdésnek megfelelően kell értékelnie.

...

#### 4.2. A PÉNZÜGYI KÖTELEZETTSÉGEK BESOROLÁSA

4.2.1. A gazdálkodó egységnek valamennyi pénzügyi kötelezettséget az *effektívamatláb-módszer* alkalmazásával a későbbiekben amortizált bekerülési értéken kell besorolnia, kivéve az alábbiakat:

a) ...

c) az A. függelékben meghatározott *pénzügyi garanciaszerződések*. A kezdeti megjelenítést követően a későbbiekben az ilyen szerződés kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 4.2.1. bekezdés (a) vagy (b) pontja alkalmazandó):

i. az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardnak megfelelően meghatározott összeg és

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd az 5.1.1. bekezdést), adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.

d) *elkötelezettségek* a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra. A kezdeti megjelenítést követően a későbbiekben az ilyen elkötelezettség kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 4.2.1. bekezdés (a) pontja alkalmazandó):

i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg és

ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd az 5.1.1. bekezdést), adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével;

e) ...

## 5.1. KEZDETI ÉRTÉKELÉS

**5.1.1.** Az 5.1.3. bekezdés hatáskörébe tartozó vevőkövetelések kivételével egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek azt a valós értéken kell értékelnie, növelve vagy csökkentve – amennyiben a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nem az eredménnyel szemben valós értéken értékelt – azon ügyleti költségekkel, amelyek közvetlenül a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kibocsátásának vagy megszerzésének tulajdoníthatók.

...

5.1.3. Az 5.1.1. bekezdésben meghatározott követelmény ellenére azon vevőkövetelések kezdeti megjelenítésekor, amelyek nem rendelkeznek (az IFRS 15 standarddal összhangban meghatározott) jelentős finanszírozási komponenssel, a gazdálkodó egységnek azokat (az IFRS 15 standardban meghatározott) ügyleti áron kell értékelnie.

## 5.2. PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉSE

**5.2.1.** A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt a 4.1.1–4.1.5. bekezdésnek megfelelően valós értéken vagy amortizált bekerülési értéken köteles értékelnie (lásd az IAS 39 standard 9. és AG5–AG8C. bekezdését).

...

## 5.7. NYERESÉGEK ÉS VESZTESÉGEK

...

5.7.1A. Az osztalékot csak akkor jelenítik meg az eredményben, ha:

- a) a gazdálkodó egység osztalékhoz való jogát megállapították;
- b) valószínű, hogy az osztalékkal kapcsolatos gazdasági hasznok befolynak a gazdálkodó egységhez; és
- c) az osztalék összegét megbízhatóan lehet mérni.

...

### **Tőkeinstrumentumokba történő befektetések**

...

5.7.6. Amennyiben a gazdálkodó egység az 5.7.5. bekezdés szerinti döntést hoz, a szóban forgó befektetésből származó osztalékot az 5.7.1A. bekezdéssel összhangban az eredményben jeleníti meg.

...

## 7.1. HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

**7.1.4.** A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel standard módosította a 3.1.1, a 4.2.1., az 5.1.1., az 5.2.1., az 5.7.6., a B3.2.13., a B5.7.1., a C5. és a C42. bekezdést, valamint törölte a C16. bekezdést és az ahhoz kapcsolódó címet. A standard kiegészült az 5.1.3. és az 5.7.1A. bekezdéssel, A. függeléke pedig egy fogalommeghatározással. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

Az A. függelék kiegészül egy új fogalommeghatározással.

**osztalék** A nyereségnek a tőkeinstrumentum-tulajdonosok között, meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő felosztása.

A B. függelékben módosul a B3.2.13. és a B5.7.1. bekezdés.

*Folytatódó részvétel az átadott eszközökben*

B3.2.13. A következő példák azt mutatják be, hogy a gazdálkodó egységnek miként kell az átadott eszközt és az ahhoz kapcsolódó kötelezettséget a 3.2.16. bekezdés szerint értékelnie.

*Valamennyi eszköz*

- a) Ha egy gazdálkodó egység által, az átadott eszközön nemteljesítés miatt felmerülő veszteségekre adott garancia miatt nem lehet az eszközt kivezetni a folytatódó részvétel mértékében, az átadott eszközt az átadás időpontjában i. az eszköz könyv szerinti értéke és ii. az átadás során kapott ellenértéknek az a maximális összege, amelynek visszafizetésére a gazdálkodó egység kötelezhető („a garancia összege”) közül az alacsonyabbikon értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget kezdetben a garancia összegén értékelik, növelve a garancia valós értékével (amely általában a garanciáért kapott ellenérték). A későbbiekben a garancia kezdeti valós értékét az eredményben a kötelelem teljesítésekor (vagy teljesítésének megfelelően) számolják el (az IFRS 15 elveivel összhangban), az eszköz könyv szerinti értékét pedig az esetleges értékvesztés miatti veszteséggel csökkentik.

...

#### **Nyerések és veszteségek (5.7. szakasz)**

B5.7.1. Az 5.7.5. bekezdés lehetővé teszi a gazdálkodó egység számára, hogy visszavonhatatlan döntést hozzon arról, hogy a nem kereskedési céllal tartott tőkeinstrumentumba történő befektetés valós értékének változásait az egyéb átfogó jövedelemben mutatja be. E döntést instrumentumonként (azaz részvényenként) külön-külön kell meghozni. Az egyéb átfogó jövedelemben bemutatott összegek a későbbiekben nem vezethetők át az eredménybe. A gazdálkodó egység mindazonáltal a saját tőkén belül átcsoportosíthatja a halmozott nyereségeket vagy veszteségeket. Az 5.7.6. bekezdésnek megfelelően az ilyen befektetéseken keletkezett osztalékot az eredményben kell megjeleníteni, kivéve, ha az osztalék egyértelműen a befektetés költségeinek részleges megtérülését jelenti.

A C. függelékben módosul a C5. és a C42. bekezdés. A C16. bekezdés és az ahhoz kapcsolódó cím törlésre kerül.

#### **IFRS 3 Üzleti kombinációk**

C5. A 16., a 42., az 53., az 56. bekezdés és az 58. bekezdés (b) pontja a következőképpen módosul, a 64A. bekezdés törlésre kerül, és a standard kiegészül a 64D. bekezdéssel:

...

56. A kezdeti megjelenítés után, és mindaddig, amíg a kötelezettség rendezése, elengedése meg nem történik vagy az le nem jár, a felvásárlónak az üzleti kombinációban megjelenített függő kötelezettséget az alábbiak közül a magasabbik értéken kell értékelnie:

- a) az az összeg, amelyet az IAS 37 alapján kellene megjeleníteni; és
- b) a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.

Ez az előírás nem vonatkozik az IFRS 9 standard alapján elszámolt szerződésekre.

...

#### **IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés**

...

C42. Az A. függelékben az AG3–AG4. bekezdés a következőképpen módosul:

...

AG4. A pénzügyi garanciaszerződések jogi formája különböző lehet, mint például ...

- a) ... a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:
- i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg; és
- ii. a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével (lásd az IFRS 9 standard 4.2.1. bekezdésének (c) pontját).
- b) ...

**IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok (Fedezeti elszámolások és az IFRS 9, az IFRS 7 és az IAS 39 standard módosításai) <sup>(1)</sup>**

Az 5.2.1. bekezdés módosul.

**5.2. PÉNZÜGYI ESZKÖZÖK KÉSŐBBI ÉRTÉKELÉSE****5.2.1. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egység a pénzügyi eszközt a 4.1.1–4.1.5. bekezdésnek megfelelően valós értéken vagy amortizált bekerülési értéken köteles értékelni (lásd az IAS 39 standard 9. és AG5–AG8C. bekezdését).**

Az A. függelék kiegészül egy új fogalommeghatározással.

**osztalék** A nyereségnek a tőkeinstrumentum-tulajdonosok között, meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő felosztása.

A C. függelékben módosul a C5. és a C38. bekezdés. A C21. bekezdés és az ahhoz kapcsolódó cím törlésre kerül.

**IFRS 3 Üzleti kombinációk**

C5. A 16., a 42., az 53. és az 56. bekezdés, valamint az 58. bekezdés (b) pontja a következőképpen módosul, a 64A., és a 64D. bekezdés törlésre kerül, és a standard kiegészül a 64H. bekezdéssel.

...

56. A kezdeti megjelenítés után, és mindaddig, amíg a kötelezettség rendezése, elengedése meg nem történik vagy az le nem jár, a felvásárlónak az üzleti kombinációban megjelenített függő kötelezettséget az alábbiak közül a magasabbik értéken kell értékelnie:

- a) az az összeg, amelyet az IAS 37 alapján kellene megjeleníteni; és
- b) a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.

Ez az előírás nem vonatkozik az IFRS 9 standard alapján elszámolt szerződésekre.

...

**IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés**

...

C38. Az A. függelékben az AG3–AG4. bekezdés a következőképpen módosul:

...

AG4. A pénzügyi garanciaszerződések jogi formája különböző lehet, mint például ...

- a) a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:
  - i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg; és
  - ii. a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével (lásd az IFRS 9 standard 4.2.1. bekezdésének (c) pontját).
- b) ...

<sup>(1)</sup> Az IFRS 15 standard által az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* (Fedezeti elszámolások és az IFRS 9, az IFRS 7 és az IAS 39 standard módosításai) vonatkozásában tett szükségszerű módosításokat az IFRS 15 által az IFRS 9 (2010) vonatkozásában tett szükségszerű módosításokkal összefüggésben kell értelmezni. Ennek oka, hogy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* (Fedezeti elszámolások és az IFRS 9, az IFRS 7 és az IAS 39 standard módosításai) az IFRS 9 (2010) standardból csak a módosított vagy a könnyebb hivatkozás céljából szerepeltetett bekezdéseket tartalmazza. Ezért az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* (Fedezeti elszámolások és az IFRS 9, az IFRS 7 és az IAS 39 standard módosításai) nem tartalmaz hatálybalépési dátumot, mivel azt az IFRS 9 (2010) standardhoz hozzáadandó, hatálybalépési dátumról szóló bekezdés foglalja magában.

## IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása

Az 34. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 139N. bekezdéssel.

### Beszámítás

...

34. Az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard értelmében a gazdálkodó egységnek a vevői szerződésekből származó bevételt azon ellenértékkösszeget kell értékelnie, amelyre az ígért áruk vagy szolgáltatások vevőnek való átadásáért várhatóan jogosultságot szerez. A megjelenített bevétel összege tükrözheti például a gazdálkodó egység által adott kereskedelmi és mennyiségi kedvezmények összegét. A gazdálkodó egység szokásos üzleti tevékenysége során olyan egyéb ügyleteket is lebonyolít, amelyek nem termelnek bevételt, de amelyek együtt járnak a fő bevételtermelő tevékenységekkel. Az ilyen ügyletek eredményeit, amennyiben ez a bemutatás az ügylet vagy esemény lényegét tükrözi, a gazdálkodó egység a bevételnek az ugyanazon ügylet felmerült bármely kapcsolódó ráfordítással történő nettósításával mutatja be. Például:
- a) a gazdálkodó egység a befektetett eszközök – köztük a befektetések és a működési eszközök – elidegenítéséből származó nyereségeket és veszteségeket az eszköz könyv szerinti értékének és az értékesítési ráfordításoknak az elidegenítésből származó ellenértékkösszegeből történő levonásával mutatja be; és
  - b) ...

### ÁTTÉRÉS ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

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

## IAS 2 Készletek

A 2., a 8., a 29. és a 37. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 40E. bekezdéssel. A 19. bekezdés törlésre kerül.

### HATÓKÖR

2. **A jelen standard alkalmazandó valamennyi készletre, kivéve:**
- a) [törölve]
  - b) ...

### FOGALOMMEGHATÁROZÁSOK

...

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

...

### Nettó realizálható érték

...

29. A készleteket rendszerint egyedi értékelés alapján írják le a nettó realizálható értékre. Bizonyos körülmények között azonban helyénvaló lehet az egymáshoz hasonló, vagy egymással kapcsolatban lévő tételeket csoportokba rendezni. Ez előfordulhat pl. az azonos termékcsoporthoz tartozó készlettételeknél, amelyek hasonló célokat szolgálnak vagy hasonló rendeltetésűek, amelyeket ugyanazon földrajzi térségben állítanak elő és értékesítenek, és amelyeket gyakorlatilag nem lehet az adott termékcsoporthoz más tételeitől elkülönítetten értékelni. Nem helyénvaló a készleteket készletbesorolás – például késztermékek vagy egy működési szegmens összes készlete – alapján leírni.

...

## KÖZZÉTÉTEL

...

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

...

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

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

**IAS 12 Nyereségadó**

Az 59. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 98E. bekezdéssel.

**Az eredményben elszámolt tételek**

...

59. A legtöbb halasztott adókötelezettség és halasztott adókövetelés akkor keletkezik, amikor a bevétel vagy a ráfordítás a számviteli eredménybe az egyik időszakban, de az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba) egy másik időszakban számít bele. A keletkező halasztott adót az eredményben számolják el. Ilyen például, amikor:
- a járó kamatokból, jogdíjból és osztalékokból származó, később kapott jövedelmeket az IAS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*, az IAS 39 *Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés* vagy az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardnak megfelelően számítják be a számviteli eredménybe, de a pénzforgalom alapján számítják be az adóköteles nyereségbe (negatív adóalapba); és
  - b) ...

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 98E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 59. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések**

A 69. és a 72. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 81J. bekezdéssel.

## KIVEZETÉS

...

69. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez a tétel felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették. A visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést az IAS 17 standard szabályozza.

...

72. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becslött ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

...

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 81J. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 68A., a 69. és a 72. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IAS 32 Pénzügyi instrumentumok: bemutatás**

A standard kiegészül a 97Q. bekezdéssel.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 97Q. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az AG21. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

Az alkalmazási útmutatóban az AG21. bekezdés módosul.

**Nem pénzügyi tételek eladására vagy vételére vonatkozó szerződések (8–10. bekezdés)**

...

- AG21. Az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardban előírtak kivételével a fizikai eszközök átvételét vagy leszállítását magában foglaló szerződés csak akkor eredményez pénzügyi eszközt az egyik, és pénzügyi kötelezettséget a másik fél számára, ha a vonatkozó fizetések bármelyikét azon időpontra túlra halasztják, amelyben a fizikai eszközöket átadják. Ez az eset áll elő az áruk kereskedelmi hitelre történő vételkor vagy eladásakor.

**IAS 34 Évközi pénzügyi beszámolás**

A 15B., és a 16A. bekezdés módosul, és a standard kiegészül az 55. bekezdéssel.

**Jelentős események és ügyletek**

...

- 15B. Az alábbi felsorolás azokat az eseményeket és ügyleteket tartalmazza, amelyek tekintetében közzétételt írnak elő, ha ezek jelentősek: (a felsorolás nem teljes körű)
- ...
  - a pénzügyi eszközök, ingatlanok, gépek és berendezések, az immateriális javak, vevői szerződésekből származó eszközök és más eszközök értékvesztés miatti veszteségeinek elszámolása és az ilyen értékvesztés miatti veszteségek visszairása;
  - ...

**Egyéb közzétételek**

- 16A. A jelentős eseményeknek és ügyleteknek a 15–15C. bekezdéssel összhangban történő közzététele mellett a gazdálkodó egységnek az alábbi információkat szerepeltetnie kell évközi pénzügyi kimutatásainak megjegyzéseiben, ha azok más helyen nem szerepelnek az évközi pénzügyi beszámolóban. Az információkat általában a pénzügyi év addig eltelt része alapján kell a beszámolóban közzétenni.
- ...
  - a vevői szerződésekből származó bevétel alábontását az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard 114–115 bekezdésének előírása szerint.

...

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

55. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 15B. és a 16A. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IAS 36 Eszközök értékvesztése**

A 2. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 140L. bekezdéssel.

**HATÓKÖR**

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

- a) ...
- b) **az IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel standardnak megfelelően megjelenített szerződéses eszközöket és a vevői szerződés megkötésével vagy teljesítésével kapcsolatos költségekből származó eszközöket;**
- c) ...

**ÁTTÉRÉSRE VONATKOZÓ RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

...

140L. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 2. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések <sup>(1)</sup>**

Az 5. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 100. bekezdéssel. A 6. bekezdés törlésre kerül.

**HATÓKÖR**

...

5. Amennyiben a céltartalék, függő kötelezettség vagy függő követelés egy bizonyos típusát egy másik standard tárgyalja, úgy a gazdálkodó egységnek a jelen standard helyett azt a standardot kell alkalmaznia. Például, a céltartalékok bizonyos típusait taglalják a következőkre vonatkozó standardok:

- a) [törölve]
- b) ...
- e) biztosítási szerződések (lásd az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot). Ugyanakkor a jelen standard alkalmazandó egy biztosító olyan céltartalékaira, függő kötelezettségeire és függő követeléseire, amelyek nem az IFRS 4 hatókörébe tartozó biztosítási szerződések alapján fennálló szerződéses kötelmeiből és törvényes jogaiból származnak;
- f) felvásárló által átadott függő ellenérték üzleti kombinációban (lásd az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standardot); és
- g) vevői szerződésekből származó bevétel (lásd az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardot). Mivel azonban a hátrányossá vált vevői szerződésekre az IFRS 15 nem tartalmaz specifikus előírásokat, ezekre az esetekre a jelen standardot kell alkalmazni.

...

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

...

100. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította az 5. bekezdést, és törölte a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

<sup>(1)</sup> A 2013 decemberében kibocsátott *Az IFRS standardok éves javításai: 2010–2012. évi ciklus* jelzésekkel ellátva mutatta be az IAS 37 standard 5. bekezdésében tett változtatásokat. Ebben a kiadványban az említett változtatások elfogadásra kerültek, és az új változtatásokat kerülnek jelzésekkel bemutatásra.



**IAS 38 Immateriális javak**

A 3., a 114. és a 116. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 130K. bekezdéssel.

**HATÓKÖR**

...

3. Amennyiben valamely konkrét immateriális eszközre egy másik standard vonatkozik, a gazdálkodó egység a jelen standard helyett a másik standardot alkalmazza. Ez a standard nem vonatkozik például az alábbiakra:
  - a) a gazdálkodó egység által a szokásos üzletmenet során történő értékesítésre tartott immateriális javakra (lásd IAS 2 *Készletek*);
  - b) ...
  - i) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardnak megfelelően megjelenített, vevői szerződésből származó eszközökre.

...

**HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁSOK ÉS ELIDEGENÍTÉSEK**

...

114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az immateriális eszköz elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez az eszköz felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelezettség az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard szerint kielégítették. A visszlízing formájában megvalósuló elidegenítést az IAS 17 standard szabályozza.

...

116. Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becült ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

...

**ÁTTÉRÉSRE VONATKOZÓ RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

...

- 130K. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3., a 114. és a 116. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés**

A 2., a 9., a 43., a 47. és az 55. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 2A., a 44A., az 55A. és a 103T. bekezdéssel.

**HATÓKÖR**

2. A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi gazdálkodó egységnek valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, az alábbi kivételekkel:
  - a) ...
  - k) az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard hatókörébe tartozó, pénzügyi instrumentumnak minősülő jogok és kötelezettségek, azokat kivételével, amelyeket az IFRS 15 standard értelmében az IFRS 9 standardnak megfelelően kell elszámolni.
- 2A. A jelen standard értékvesztésre vonatkozó előírásait alkalmazni kell azokra a jogokra, amelyeket az IFRS 15 standard értelmében a jelen standardnak megfelelően kell elszámolni az értékvesztésből származó veszteségek megjelenítése céljából.

...

## FOGALMAK

...

## 9. ...

## A megjelenítésre és az értékelésre vonatkozó fogalmak

...

Az *effektívamatláb-módszer* a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség (pénzügyieszköz-csoport vagy pénzügyikötelezettség-csoport) amortizált bekerülési értékének kiszámítására, valamint a kamatbevételek és kamatráfordítások adott időszakra való felosztására használt módszer. Az effektív kamatláb az a ráta, amellyel a pénzügyi instrumentum várható élettartama alatti, vagy adott esetben ennél rövidebb időszak alatti, becsült jövőbeli készpénzkifizetések vagy készpénzbevételek pontosan a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nettó könyv szerinti értékére diszkontálhatók. Az effektív kamatláb kiszámításakor a gazdálkodó egységnek a cash flow-kat a pénzügyi instrumentum valamennyi szerződéses feltételét (pl. előtörlesztési, visszahívási vagy hasonló opciók) figyelembevételével, de a várható hitelezési veszteséget figyelmen kívül hagyva kell becsülnie. A számítás tartalmaz minden olyan, a szerződő felek által egymásnak fizetett vagy egymástól kapott díjat és tételt, amelyek szerves részét képezik az effektív kamatlábnak (lásd az AG8A.–AG8B. bekezdést), valamint az üzleti költségeket és minden egyéb felárat vagy diszkontot. Feltételezett, hogy a hasonló pénzügyi instrumentumok csoportjának cash flow-i és várható élettartama megbízhatóan megbecsülhetők. Ugyanakkor, azon ritka esetekben, amikor nem lehetséges megbízhatóan felbecsülni a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok egy csoportja) cash flow-it vagy várható élettartamát, a gazdálkodó egységnek a pénzügyi instrumentum (vagy a pénzügyi instrumentumok csoportja) teljes szerződéses időtartama alatti szerződéses cash flow-kat kell alkalmaznia.

A *kivezetés* egy korábban megjelenített pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség eltávolítása a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásából.

Az *osztalék* a nyereségnek a tőkeinstrumentum-tulajdonosok között, meghatározott tőkekategóriába történt befektetéseik arányában történő felosztása.

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

...

## Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek kezdeti értékelése

43. A 44A. bekezdés hatáskörébe tartozó vevőkövetelések kivételével egy pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség kezdeti megjelenítésekor a gazdálkodó egységnek azt annak valós értékén kell értékelnie, növelve – amennyiben a pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség nem eredménnyel szemben valós értéken értékelt – azon tranzakciós költségekkel, amelyek közvetlenül a pénzügyi eszköz vagy a pénzügyi kötelezettség kibocsátásának vagy megszerzésének tulajdoníthatók.

...

- 44A. A 43. bekezdésben meghatározott követelmény ellenére azon vevőkövetelések kezdeti megjelenítésekor, amelyek nem rendelkeznek (az IFRS 15 standarddal összhangban meghatározott) jelentős finanszírozási komponenssel, a gazdálkodó egységnek azokat (az IFRS 15 standardban meghatározott) üzleti áron kell értékelnie.

...

## Pénzügyi kötelezettségek későbbi értékelése

47. A kezdeti megjelenítést követően a gazdálkodó egységnek minden pénzügyi kötelezettséget amortizált bekerülési értéken kell értékelnie, az effektívamatláb-módszer alkalmazásával, kivéve:

a) ...

c) a 9. bekezdés szerint meghatározott pénzügyi garanciaszerződések. A kezdeti megjelenítést követően az ilyen szerződés kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 47. bekezdés (a) vagy (b) pontja alkalmazandó):

i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg; és

- ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.
- d) elkötelezettségek a piaci kamatlábnál alacsonyabb kamatláb melletti hitelnyújtásra. A kezdeti megjelenítést követően az ilyen elkötelezettség kibocsátójának azt a következők közül a magasabbik értéken kell értékelnie (kivéve, amikor a 47. bekezdés (a) pontja alkalmazandó):
  - i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg; és
  - ii. a kezdetben megjelenített összeg (lásd a 43. bekezdést), adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével.

A fedezett tételként megjelölt pénzügyi kötelezettségek a 89–102. bekezdésben meghatározott fedezeti elszámolási követelmények hatálya alá tartoznak.

...

#### Nyereségek és veszteségek

55. Egy fedezeti kapcsolat részét nem képező (lásd a 89–102. bekezdést) pénzügyi eszköz vagy pénzügyi kötelezettség valós értékének megváltozásából adódó nyereséget vagy veszteséget a következőképpen kell megjeleníteni:
- a) ...
  - b) az értékesíthető pénzügyi eszközön keletkező nyereséget vagy veszteséget – az értékvesztés miatti veszteségek (lásd a 67–70. bekezdést), valamint az árfolyam-nyereségek és -veszteségek (lásd az A. függelék AG83. bekezdését) kivételével – az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni a pénzügyi eszköz kivezetéséig. Akkor a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt halmozott nyereséget vagy veszteséget átsorolás miatti módosításként át kell sorolni a saját tőkéből az eredménybe (lásd a (2007-ben módosított) IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása standardot). Ugyanakkor az effektív kamatláb-módszer alkalmazásával kiszámolt kamatot (lásd a 9. bekezdést) az eredményben kell megjeleníteni. Az értékesíthető tőkeinstrumentumok után járó osztalékot az 55A. bekezdésnek megfelelően az eredményben kell megjeleníteni.
- 55A. Az osztalékot csak akkor jelenítik meg az eredményben, ha:
- a) a gazdálkodó egység osztalékhoz való jogát megállapították;
  - b) valószínű, hogy az osztalékkal kapcsolatos gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodó egységhez; és
  - c) az osztalék összegét megbízhatóan lehet mérni.
- ...

#### HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 103T. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította 2., a 9., a 43., a 47., az AG2., AG4. és az AG48. bekezdést, és a standardot kiegészítette a 2A., a 44A., az 55A. és az AG8A–AG8C. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

Az A. függelékben az AG4. és az AG48. bekezdés módosul, és a függelék kiegészül az AG8A–AG8C. bekezdéssel.

#### HATÓKÖR (2–7. BEKEZDÉS)

...

- AG4. A pénzügyi garanciaszerződések jogi formája különböző lehet, mint például garancia, a hitellel néhány típusa, hitel-nemteljesítési szerződés vagy biztosítási szerződés. Számviteli kezelésük nem függ a jogi formájuktól. Az alábbiak példák a megfelelő kezelésre (lásd a 2. bekezdés (e) pontját):
- a) ... a kibocsátó a szerződést a következők közül a magasabbik értéken értékeli:
    - i. az IAS 37 standardnak megfelelően meghatározott összeg; és
    - ii. a kezdetben megjelenített összeg, adott esetben csökkentve a jövedelemnek az IFRS 15 standard elveivel összhangban megjelenített halmozott összegével (lásd a 47. bekezdés (c) pontját).

b) ...

- c) Amennyiben a pénzügyi garanciaszerződést áruk értékesítésével kapcsolatban bocsátották ki, a kibocsátónak az IFRS 15 standardot kell alkalmaznia annak meghatározása során, hogy mikor számolja el a garanciából és az áruk értékesítéséből származó bevételeket.

...

### **Effektív kamatláb**

...

AG8A. Az effektív kamatláb-módszer alkalmazásával a gazdálkodó egység azonosítja a pénzügyi instrumentum effektív kamatlábjának szerves részét képező díjakat. A pénzügyi szolgáltatások díjainak leírása nem feltétlenül ad információt a nyújtott szolgáltatások jellegéről és tárgyáról. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábjának szerves részét alkotó díjakat az effektív kamatláb módosításaként kezelik, kivéve, ha a pénzügyi instrumentumot valós értéken értékelik, és a valós érték változását az eredményben jelenítik meg. Ezekben az esetekben a díjakat az instrumentum kezdeti megjelenítésekor bevételként jelenítik meg.

AG8B. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábjának szerves részét képező díjak közé tartoznak:

- a) a gazdálkodó egység által kapott, pénzügyi eszköz létrehozásához vagy megszerzéséhez kapcsolódó keletkeztetési díjak. E díjak közé az olyan tevékenységekért kapott ellentételezések tartozhatnak, mint a hitelfelvevő pénzügyi helyzetének értékelése, a garanciák, biztosítékok és más biztonsági intézkedések értékelése és nyilvántartásba vétele, tárgyalás az instrumentum feltételeiről, a dokumentumok előkészítése és feldolgozása és az ügylet lezárása. E díjak a keletkező pénzügyi instrumentumban való részvétel megteremtésének szerves részét képezik;
- b) a gazdálkodó egység által olyan hitel keletkeztetéséért kapott elkötelezettségi díjak, amely esetében a hitelnyújtási elkötelezettség nem tartozik a jelen standard hatókörébe, és valószínű, hogy a gazdálkodó egység különleges kölcsönmegállapodást köt. E díjak egy pénzügyi instrumentum megszerzésében való folyamatos részvétel ellentételezésének tekintendők. Ha az elkötelezettség anélkül jár le, hogy a gazdálkodó egység rendelkezésre bocsátotta volna a hitelt, a díjat lejáratkor bevételként kell megjeleníteni;
- c) az amortizált bekerülési értéken értékelt pénzügyi kötelezettségek kibocsátása után kapott keletkeztetési díjak. E díjak pénzügyi kötelezettségben való részvétel megteremtésének szerves részét képezik. A gazdálkodó egység megkülönbözteti a pénzügyi kötelezettség effektív kamatlábjának szerves részét képező díjakat és költségeket a szolgáltatások (pl. a befektetéskezelési szolgáltatások) nyújtásának jogához kapcsolódó keletkeztetési díjaktól és ügyleti költségektől.

AG8C. A pénzügyi instrumentum effektív kamatlábjának nem szerves részét alkotó és az IFRS 15 standardnak megfelelően elszámolt díjak közé a következők tartoznak:

- a) hitelszolgáltatért felszámított díjak;
- b) olyan hitel keletkeztetéséért felszámított elkötelezettségi díjak, amely esetében a hitelnyújtási elkötelezettség nem tartozik a jelen standard hatókörébe, és nem valószínű, hogy különleges kölcsönmegállapodás jön létre; és
- c) olyan gazdálkodó egység által kapott hitelzindikálási díjak, amely hitelt közvetít és a hitelcsomagból saját magának nem tart meg semmit (vagy más résztvevőkkel azonos effektív kamatláb és hasonló kockázat mellett tartja meg a csomag egy részét).

...

*Folytatódó részvétel az átadott eszközökben*

AG48. A következő példák azt mutatják be, hogy a gazdálkodó egységnek miként kell az átadott eszközt és az ahhoz kapcsolódó kötelezettséget a 30. bekezdés szerint értékelnie.

*Valamennyi eszköz*

- a) Ha egy gazdálkodó egység által, az átadott eszközön nemteljesítés miatt felmerülő veszteségekre adott garancia miatt nem lehet az eszközt kivezetni a folytatódó részvétel mértékében, az átadott eszközt az átadás időpontjában i. az eszköz könyv szerinti értéke és ii. az átadás során kapott ellenértéknek az a maximális összege, amelynek visszafizetésére a gazdálkodó egység kötelezhető („a garancia összege”) közül az alacsonyabbikon értékelik. A kapcsolódó kötelezettséget kezdetben a garancia összegén értékelik, növelve a garancia valós értékével (amely általában a garanciáért kapott ellenérték). A későbbiekben a garancia kezdeti valós értékét az eredményben a kötelelem teljesítésekor (vagy teljesítésének megfelelően) számolják el (az IFRS 15 elveivel összhangban), az eszköz könyv szerinti értékét pedig az esetleges értékvesztés miatti veszteséggel csökkentik.

...

**IAS 40 Befektetési célú ingatlan**

A 9., a 67. és a 70. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 85E. bekezdéssel.

**INGATLANOK BESOROLÁSA BEFEKTETÉSI CÉLÚ INGATLANKÉNT VAGY SAJÁT HASZNÁLATÚ INGATLANKÉNT**

...

9. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:
- a) ...
- b) [törölve]
- c) ...

**ELIDEGENÍTÉSEK**

...

67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet eladás vagy pénzügyi lízingbe adás révén. A befektetési célú ingatlan elidegenítési időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez a befektetési célú ingatlan felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették. A pénzügyi lízingbe adással és a visszlízinggel megvalósított elidegenítésre az IAS 17 standard vonatkozik.

...

70. A befektetési célú ingatlan kivezetéséből származó nyereségbe vagy veszteségbe foglalandó ellenértékösszeget az IFRS 15 standard 47–72. bekezdésében szereplő, az ügyleti ár meghatározására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell meghatározni. A nyereségben vagy veszteségben foglalt becslült ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.

...

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

...

- 85E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3. bekezdés (b) pontját, a 9., a 67. és a 70. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**IFRIC 12 Szolgáltatási koncessziós megállapodások**

A „HIVATKOZÁSOK” cím alatt törlésre kerülnek az IAS 11 *Beruházási szerződések* és az IAS 18 *Bevétel* standardra történő hivatkozások, és a felsorolás kiegészül az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardra való hivatkozással. A 13–15., a 18–20. és a 27. bekezdés módosul, és az értelmezés kiegészül a 28D. bekezdéssel.

**A megállapodás ellenértékének elszámolása**

...

13. Az üzemeltető az általa teljesített szolgáltatásokból származó bevételeket az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el. Az ellenérték jellege meghatározza annak későbbi elszámolását. A pénzügyi eszköz és immateriális eszköz formájában kapott ellenérték későbbi elszámolását az alábbi 23–26. bekezdés mutatja be részletesen.

**Építési vagy fejlesztési szolgáltatások**

14. Az üzemeltető az építési vagy fejlesztési szolgáltatásokat az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el.

*Az átengedő által az üzemeltető részére adott ellenérték*

15. Ha az üzemeltető építési vagy fejlesztési szolgáltatásokat nyújt, az általa kapott vagy követelhető ellenértéket az IFRS 15 standardnak megfelelően kell megjeleníteni. Az ellenérték az alábbiakhoz való jog lehet:

a) ...

...

18. Ha az üzemeltető építési szolgáltatásait részben pénzügyi eszközzel, részben immateriális eszközzel fizetik ki, a kapott ellenérték minden komponensét elkülönítetten kell elszámolni. A kapott vagy követelhető ellenértéket kezdetben mindkét komponens esetében az IFRS 15 standardnak megfelelően kell megjeleníteni.

19. Az átengedő által az üzemeltető részére adott ellenérték jellegét a szerződéses feltételek, és amennyiben létezik, a szerződésre vonatkozó jog alapján kell meghatározni. Az ellenérték jellege a 23–26. bekezdésben leírtak alapján meghatározza a későbbi elszámolást. Ugyanakkor az építési vagy fejlesztési szakaszban mindkét típusú ellenértéket szerződéses eszközként kell besorolni az IFRS 15 standardnak megfelelően.

**Üzemeltetési szolgáltatások**

20. Az üzemeltető az üzemeltetési szolgáltatásokat az IFRS 15 standarddal összhangban számolja el.

...

**Az átengedő által az üzemeltető részére átadott tételek**

27. A 11. bekezdéssel összhangban, azon infrastruktúra-elemek, amelyekhez az átengedő a szolgáltatási megállapodás céljából hozzáférést biztosít az üzemeltetőnek, nem jeleníthetők meg az üzemeltető ingatlanaként, gépeként vagy berendezéseként. Az átengedő elláthatja az üzemeltetőt más tételekkel is, amelyeket az üzemeltető megtarthat vagy kívánsága szerint rendelkezhet velük. Amennyiben ezek az eszközök az átengedő által a szolgáltatásokért fizetendő ellenérték részét képezik, akkor azok nem minősülnek az IAS 20 szerinti állami támogatásnak. Ehelyett azokat az IFRS 15 standardban meghatározott üzleti ár részeként kell elszámolni.

...

**HATÁLYBALÉPÉS NAPJA**

...

- 28D. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 13–15., a 18–20. és a 27. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**SIC-27 A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése**

A „HIVATKOZÁSOK” cím alatt törésre kerülnek az IAS 11 *Beruházási szerződések* és az IAS 18 *Bevétel* standardra történő hivatkozások, és a felsorolás kiegészül az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardra való hivatkozással. A 8. bekezdés és a „Hatálybalépés napja” alatti szakasz módosul.

## KONSZENZUS

...

8. Az IFRS 15 standardban megfogalmazott követelményeket minden egyes megállapodás tényeire és körülményeire vonatkozóan alkalmazni kell annak meghatározásakor, hogy mikor számoljanak el bevételként olyan díjat, amelyet a gazdálkodó egység kaphat. Az olyan tényezőket kell mérlegelni, mint hogy van-e folytatódó részvétel a díj megszolgáltatásához szükséges jelentős jövőbeli teljesítési kötelek miatt; van-e megtartott kockázat; bármely garancia megállapodás feltételei és a díj visszafizetésének kockázata. Azon jelzések, amelyek önmagukban azt bizonyítják, hogy a teljes díj bevételként történő elszámolása kézhezvételkor, ha ez a megállapodás kezdetén történik, nem helyénvaló, a következők:
- a) ...

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 8. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

**SIC-32 Immateriális javak – weboldal költségei**

A „HIVATKOZÁSOK” cím alatt törlésre kerül az IAS 11 *Beruházási szerződések* standardra történő hivatkozás, és a felsorolás kiegészül az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardra való hivatkozással. A „Hatálybalépés napja” alatti szakasz módosul.

## HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

A (2007-ben módosított) IAS 1 standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezenkívül módosította az 5. bekezdést. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat a 2009. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a (2007-ben módosított) IAS 1 standardot, akkor ezeket a módosításokat is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a „HIVATKOZÁSOK” szakaszt és a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

---