

II

(Nem jogalkotási aktusok)

RENDELETEK

A BIZOTTSÁG (EU) 2017/1986 RENDELETE

(2017. október 31.)

az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1126/2008/EK rendeletnek az IFRS 16 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 ⁽¹⁾ és különösen annak 3. cikke (1) bekezdésére,

mivel:

- (1) Az 1126/2008/EK bizottsági rendelet ⁽²⁾ elfogadott egyes, 2008. október 15-én érvényben lévő nemzetközi standardokat és értelmezéseket.
- (2) 2016. január 13-án a Nemzetközi Számviteli Standard Testület közzétette az IFRS 16 *Lízingek* nemzetközi pénzügyi beszámolási standardot. A standard célja a lízingszerződésekre vonatkozó pénzügyi beszámolás javítása.
- (3) Az IFRS 16 standard elfogadása a következő standardok vagy értelmezések szükségszerű módosításával jár: IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13 és IFRS 15 nemzetközi pénzügyi beszámolási standard, IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40 és IAS 41 nemzetközi számviteli standard, a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmezési Bizottság IFRIC 1 és IFRIC 12 értelmezése, az Értelmezési Állandó Bizottság SIC 29 és SIC-32 értelmezése.
- (4) Az Európai Pénzügyi Beszámolási Tanácsadó Csoporttal (EFRAG) folytatott konzultáció megerősítette, hogy az IFRS 16 standard megfelel az 1606/2002/EK rendelet 3. cikkének (2) bekezdésében megállapított elfogadási kritériumoknak.
- (5) Az 1126/2008/EK rendeletet ezért ennek megfelelően módosítani kell.
- (6) Az e rendeletben előírt intézkedések összhangban vannak a Számviteli Szabályozó Bizottság véleményével,

ELFOGADTA EZT A RENDELETET:

1. cikk

Az 1126/2008/EK rendelet melléklete a következőképpen módosul:

- a) a szöveg e rendelet mellékletének megfelelően kiegészül az IFRS 16 *Lízingek* nemzetközi pénzügyi beszámolási standarddal;

⁽¹⁾ HL L 243., 2002.9.11., 1. o.

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

- b) az IAS 1, IAS 2, IAS 7, IAS 12, IAS 16, IAS 21, IAS 23, IAS 32, IAS 37, IAS 38, IAS 39, IAS 40, IAS 41, IFRS 1, IFRS 3, IFRS 4, IFRS 7, IFRS 9, IFRS 13 és IFRS 15 standard, továbbá az IFRIC 1, IFRIC 12, SIC-29 és SIC-32 értelmezés az e rendelet mellékletében meghatározott IFRS 16 standardnak megfelelően módosul.

2. cikk

Az 1. cikkben említett módosításokat minden társaságnak legkésőbb a 2019. január 1-jén vagy azt követően kezdődő első pénzügyi éve kezdőnapjától alkalmaznia kell.

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, 2017. október 31-én.

a Bizottság részéről
az elnök
Jean-Claude JUNCKER

MELLÉKLET

IFRS 16 Nemzetközi pénzügyi beszámolási standard

Lízingek

IFRS 16 Nemzetközi pénzügyi beszámolási standard Lízingek

CÉL

1. A jelen standard meghatározza a lízingek megjelenítésére, értékelésére, bemutatására és közzétételére vonatkozó elveket. Célkitűzése annak biztosítása, hogy a lízingbevevők és a lízingbeadók ezeket az ügyleteket valóságként bemutató, releváns információkat bocsássanak rendelkezésre. A pénzügyi kimutatások felhasználói ezen információk alapján értékelni tudják a lízingek által a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira gyakorolt hatást.
2. A gazdálkodó egységnek a jelen standard alkalmazásakor a szerződések feltételeit és az összes releváns tényt és körülményt figyelembe kell vennie. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot a hasonló jellegű szerződésekre hasonló körülmények között következetes módon kell alkalmaznia.

HATÓKÖR

3. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot minden lízingre alkalmaznia kell, ideértve a használatijog-eszközök állízingben megvalósuló lízingjét is, kivéve a következőket:
 - a) az ásványkincsek, kőolaj-, földgáz és hasonló, nem megújuló erőforrások feltárására vagy hasznosítására vonatkozó lízingek;
 - b) a lízingbevevő által tartott, az IAS 41 Mezőgazdaság standard hatókörébe tartozó biológiai eszközökre vonatkozó lízingek;
 - c) az IFRIC 12 Szolgáltatási koncessziós megállapodások értelmezés hatókörébe tartozó szolgáltatási koncessziós megállapodások;
 - d) a lízingbeadó által rendelkezésre bocsátott, az IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel standard hatókörébe tartozó szellemi tulajdon-licenck; és
 - e) a lízingbevevő által licencszerződések keretében tartott, az IAS 38 Immateriális javak standard hatókörébe tartozó olyan tételekhez fűződő jogok, mint például a mozifilmek, videofelvételek, színdarabok, forgatókönyvek, szabadalmak és szerzői jogok.
4. A lízingbevevő a jelen standardot a 3. bekezdés (e) pontjában említetteken kívüli immateriális javakra is alkalmazhatja, de arra nem köteles.

MEGJELENÍTÉSI KIVÉTELEK (B3–B8. BEKEZDÉS)

5. A lízingbevevő úgy is dönthet, hogy a 22–49. bekezdés követelményeit nem alkalmazza a következőkre:
 - a) rövid futamidejű lízingek; és
 - b) olyan lízingek, amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű (a B3–B8. bekezdésnek megfelelően)
6. Ha a lízingbevevő úgy dönt, hogy a 22–49. bekezdés követelményeit nem alkalmazza a rövid futamidejű lízingekre vagy az olyan lízingekre, amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű, akkor az érintett lízingekhez kapcsolódó lízingfutamidő alatt lineáris módszerrel vagy más szisztematikus módszerrel elszámolva ráfordításként kell megjelenítenie. A lízingbevevőnek más szisztematikus módszert kell alkalmaznia, ha az jobban tükrözi hasznainak eloszlását.
7. Ha a lízingbevevő a rövid futamidejű lízinget a 6. bekezdés alkalmazásával számolja el, akkor azt a jelen standard alkalmazásában új lízingnek kell tekintenie, ha:
 - a) lízingmódosításra kerül sor; vagy
 - b) a lízingfutamidő megváltozik (például, ha a lízingbevevő a lízingfutamidő általa történő meghatározásakor előzőleg figyelembe nem vett opciót hív le).

8. A rövid futamidejű lízingekre vonatkozó döntést a használati jog tárgyát képező mögöttes eszközök kategóriái szerint kell meghozni. A mögöttes eszközök kategóriái a gazdálkodó egység tevékenysége szempontjából hasonló jellegű és rendeltetésű mögöttes eszközök csoportjai. Az olyan lízingekre vonatkozó döntést, amelyek esetében a mögöttes eszköz kísérték, lízingként külön-külön lehet meghozni.

A LÍZING AZONOSÍTÁSA (B9–B33. BEKEZDÉS)

9. **A szerződés kötések a gazdálkodó egységnek meg kell vizsgálnia, hogy a szerződés lízing-e, vagy lízinget tartalmaz-e. A szerződés lízing, vagy lízinget tartalmaz, ha egy időszak tekintetében ellenérték fejében átadja a jogot egy azonosított eszköz használatának ellenőrzése felett. Annak vizsgálatával kapcsolatban, hogy a szerződés lízing-e, vagy lízinget tartalmaz-e, a B9–B31. bekezdés ad útmutatást.**
10. Egy időszak leírható az azonosított eszköz mennyiségben kifejezett használatával (például a berendezéssel előállítandó termékek számával).
11. A gazdálkodó egység csak akkor vizsgálhatja felül, hogy a szerződés lízing-e, vagy lízinget tartalmaz-e, ha a szerződés feltételei megváltoztak.

A szerződés összetevőinek elkülönítése

12. A gazdálkodó egységnek egy olyan szerződés esetében, amely lízing, vagy lízinget tartalmaz, a szerződés minden egyes lízing összetevőjét a szerződés nem lízing összetevőitől elkülönítve, lízingként kell elszámolnia, kivéve, ha a gazdálkodó egység a 15. bekezdés szerinti gyakorlati megoldást alkalmazza. A szerződés összetevőinek elkülönítésével kapcsolatban a B32–B33. bekezdés ad útmutatást.

Lízingbevevő

13. A lízingbevevőnek egy olyan szerződés esetében, amely egy lízing összetevőn kívül további egy vagy több lízing vagy nem lízing összetevőt is tartalmaz, a szerződésen meghatározott ellenértéket a lízing összetevő relatív önálló eladási ára és a nem lízing összetevők összesített önálló eladási ára alapján kell hozzárendelnie az egyes lízing összetevőkhöz.
14. A lízing és a nem lízing összetevők relatív önálló eladási árát azon ár alapján kell meghatározni, amelyet a lízingbeadó vagy egy hasonló szállító külön-külön számítana fel a gazdálkodó egységnek az adott összetevőért vagy egy hasonló összetevőért. Ha megfigyelhető önálló eladási ár nem érhető el könnyen, a lízingbevevőnek az önálló eladási árát a megfigyelhető információk maximális felhasználásával kell megbecsülnie.
15. A lízingbevevő gyakorlati megoldásként – a mögöttes eszközök kategóriái szerint – úgy is dönthet, hogy a nem lízing összetevőket nem különíti el a lízing összetevőktől, hanem minden egyes lízing összetevőt és a kapcsolódó nem lízing összetevőket egyetlen lízing összetevőként számolja el. A lízingbevevő ezt a gyakorlati megoldást nem alkalmazhatja az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standard 4.3.3. bekezdésének feltételeit teljesítő beágyazott származékos termékekre.
16. A lízingbevevőnek, ha nem alkalmazza a 15. bekezdés szerinti gyakorlati megoldást, a nem lízing összetevőket az egyéb alkalmazandó standardok szerint kell elszámolnia.

Lízingbeadó

17. A lízingbeadónak egy olyan szerződés esetében, amely egy lízing összetevőn kívül további egy vagy több lízing vagy nem lízing összetevőt is tartalmaz, a szerződésben meghatározott ellenértéket az IFRS 15 standard 73–90. bekezdését alkalmazva kell felosztania.

LÍZINGFUTAMIDŐ (B34–B41. BEKEZDÉS)

18. A gazdálkodó egységnek a lízing futamidejét a lízing fel nem mondható időszakaként kell meghatároznia, a következő időszakokkal együtt:
- a) lízinghosszabbítási opció által lefedett időszakok, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja az opciót; és
 - b) lízingmegszüntetési opció által lefedett időszakok, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy nem hívja le az opciót;

19. A gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos-e abban, hogy lehívja a lízing-hosszabbítási opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingmegszüntetési opciót, a B37–B40. bekezdésnek megfelelően minden olyan releváns tényt és körülményt figyelembe kell vennie, amely gazdasági ösztönzést jelent a lízingbevevő számára a lízinghosszabbítási opció lehívásához vagy a lízingmegszüntetési opció le nem hívásához.
20. A lízingbevevőnek újra kell értékelnie, hogy észszerűen biztos-e abban, hogy lehívja a hosszabbítási opciót, vagy hogy nem hívja le a megszüntetési opciót, amint olyan jelentős esemény vagy a körülmények olyan jelentős változása következik be, amely:
- a) a lízingbevevő ellenőrzése alatt áll; és
 - b) befolyásolja azt, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos-e abban, hogy lehívja a lízingfutamidő általa történő meghatározásakor előzőleg figyelembe nem vett opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingfutamidő meghatározásában előzőleg szereplő opciót (a B41. bekezdésnek megfelelően).
21. A gazdálkodó egységnek a lízingfutamidőt felül kell vizsgálnia, ha megváltozik a lízing fel nem mondható időszaka. A lízing fel nem mondható időszaka megváltozik például, ha:
- a) a lízingbevevő a lízingfutamidő gazdálkodó egység szerinti általa történő meghatározásakor előzőleg figyelembe nem vett opciót hív le;
 - b) a lízingbevevő nem hívja le a lízingfutamidő gazdálkodó egység szerinti meghatározásában előzőleg szereplő opciót;
 - c) egy esemény következtében a lízingbevevőt szerződés kötelezi a lízingfutamidő gazdálkodó egység által történő meghatározásakor előzőleg figyelembe nem vett opció lehívására; vagy
 - d) egy esemény következtében a lízingbevevő számára szerződés tiltja a lízingfutamidő gazdálkodó egység szerinti meghatározásában előzőleg szereplő opció lehívását.

LÍZINGBEVEVŐ

Megjelenítés

22. A lízingbevevőnek a **kezdőnapon** egy használatijog-eszközt és egy lízingkötelezettséget kell megjele-
nítene.

Értékelés

Kezdeti értékelés

A használatijog-eszköz kezdeti értékelése

23. A lízingbevevőnek a **kezdőnapon** a használatijog-eszközt bekerülési értéken kell értékelnie.
24. A használatijog-eszköz bekerülési értéke a következőkből áll:
- a) a lízingkötelezettség kezdeti megjelenítéskori értéke a 26. bekezdésnek megfelelően;
 - b) a kezdőnapon vagy azt megelőzően fizetett lízingdíjak, csökkentve a kapott lízingösztönzőkkel;
 - c) a lízingbevevő kezdeti közvetlen költségei; és
 - d) a lízingbevevő becsült költségei a mögöttes eszköz leszerelésével, elszállításával és a helyszín helyreállításával vagy a mögöttes eszköz lízingfeltételekben előírt állapotának helyreállításával kapcsolatban, kivéve, ha e költségek készletek előállítása érdekében merültek fel. A lízingbevevő e költségekkel kapcsolatos kötelmei vagy a kezdőnapon, vagy a mögöttes eszköz meghatározott időszak alatti használatának következményeként merülnek fel.
25. A lízingbevevő a 24. bekezdés (d) pontjában a használatijog-eszköz bekerülési értékének részeként ismertetett költségeket az említett költségekkel kapcsolatos kötelme felmerülésekor jeleníti meg. A lízingbevevő a használatijog-eszköz meghatározott időszak alatti, készletek előállítása érdekében történő használatának következményeként felmerülő költségekre az IAS 2 Készletek standardot alkalmazza. A jelen standard vagy az IAS 2 standard alkalmazásával elszámolt költségekre vonatkozó kötelmeket az IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések standard alapján jelenítik meg és értékelik.

A lízingkötelezettség kezdeti értékelése

26. **A lízingbevevőnek a kezdőnapon a lízingkötelezettséget az addig a napig ki nem fizetett lízingdíjak jelenértékeként kell értékelnie. A lízingdíjakat az *implicit lízingkamatlábbal* kell diszkontálni, amennyiben az könnyen meghatározható. Ha ez a kamatláb nehezen meghatározható, a lízingbevevőnek a *járolékos lízingbevevői kamatlábat* kell használnia.**
27. A kezdőnapon a lízingkötelezettségben figyelembe vett lízingdíjak a mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használati jogáért járó, a kezdőnapig ki nem fizetett következő összegekből állnak:
- a) *fix díjak* (a B42. bekezdésnek megfelelően ideértve a lényegében fix díjakat is), csökkentve az esedékes lízingössz-tönzőkkel;
 - b) *változó lízingdíjak*, amelyek valamely indextől vagy rátától függenek, kezdeti értékelésük alapja a kezdőnap-i index vagy ráta (a 28. bekezdésnek megfelelően);
 - c) a lízingbevevő által a *maradványérték-garanciák* keretében várhatóan kifizetendő összegek;
 - d) a vételi opció lehívási ára, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja az opciót (a B37–B40. bekezdésben ismertetett tényezők figyelembevételével megbecsülve); és
 - e) a lízing megszüntetése miatti kötbérek, ha a lízing futamideje egy lízingmegszüntetési opció lízingbevevő általi lehívását is tükrözi.
28. A 27. bekezdés (b) pontjában említett, indexen vagy rátán alapuló változó lízingdíjak közé tartoznak például a fogyasztói árindexhez kötött díjak, a referencia-kamatlábhoz (például a LIBOR-hoz) kötött díjak, vagy a piaci bérleti díjak változását követő díjak.

Későbbi értékelés*A használatijog-eszköz későbbi értékelése*

29. **A lízingbevevőnek a kezdőnap után a használatijog-eszközt bekerülésiérték-modell alkalmazásával kell értékelnie, kivéve, ha a 34. és a 35. bekezdésben ismertetett értékelési modellek valamelyikét alkalmazza.**

Bekerülésiérték-modell

30. A lízingbevevőnek bekerülésiérték-modell alkalmazásához a használatijog-eszközt bekerülési értéken kell értékelnie:
- a) csökkentve bármely halmozott értékcsökkenéssel és bármely halmozott értékvesztés miatti veszteséggel; és
 - b) kiigazítva a lízingkötelezettségnek a 36. bekezdés (c) pontja szerinti bármely újrameghatározásával.
31. A lízingbevevőnek a használatijog-eszköz értékcsökkenésének elszámolásakor az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard értékcsökkenéssel kapcsolatos követelményeit kell alkalmaznia, a 32. bekezdés szerinti követelményeknek megfelelően.
32. Ha a lízing keretében a mögöttes eszköz tulajdonjoga a lízingfutamidő végén a lízingbevevőre száll, vagy ha a használatijog-eszköz bekerülési értéke azt tükrözi, hogy a lízingbevevő le fogja hívni a vételi opciót, akkor a lízingbevevőnek a használatijog-eszköz értékcsökkenését a kezdőnaptól a mögöttes eszköz *hasznos élettartamának* végéig kell elszámolnia. Ellenkező esetben a lízingbevevőnek a használatijog-eszköz értékcsökkenését a kezdőnaptól a használatijog-eszköz *hasznos élettartamának* vége és a lízingfutamidő vége közül a korábbi időpontig kell elszámolnia.
33. A lízingbevevőnek az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot kell alkalmaznia annak megállapításához, hogy a használatijog-eszköz értékvesztett-e, illetve az azonosított értékvesztés miatti veszteség elszámolásához.

Egyéb értékelési modellek

34. Ha a lízingbevevő a befektetési célú ingatlanokra az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard szerinti valóérték-modellt alkalmazza, akkor azt a befektetési célú ingatlanok IAS 40 standard szerinti meghatározásának megfelelő használatijog-eszközökre is alkalmaznia kell.

35. Ha a használatijog-eszközök az ingatlanok, gépek és berendezések olyan csoportjához tartoznak, amelyre a lízingbevevő az IAS 16 standard szerinti átértékelési modellt alkalmazza, akkor a lízingbevevő úgy is dönthet, hogy az átértékelési modellt az ingatlanok, gépek és berendezések említett csoportjához tartozó összes használatijog-eszközhöz is alkalmazza.

A lízingkötelezettség későbbi értékelése

36. **A lízingbevevőnek a kezdőnap után a lízingkötelezettséget a következőképpen kell értékelnie:**
- a) **a könyv szerinti értéknek a lízingkötelezettség kamatát tükröző növelésével;**
 - b) **a könyv szerinti értéknek a kifizetett lízingdíjakat tükröző csökkentésével; és**
 - c) **a könyv szerinti értéknek a 39–46. bekezdés szerinti újraértékelés vagy lízingmódosítás vagy a felülvizsgált lényegében fix lízingdíjak miatti újbóli meghatározásával (lásd a B42. bekezdést).**
37. A lízingfutamidő egyes időszakaiban a lízingkötelezettség kamatának összegét úgy kell meghatározni, hogy az a lízingkötelezettség fennmaradó egyenlege tekintetében állandó időszaki kamatlábat eredményezzen. Az időszaki kamatláb a 26. bekezdésben ismertetett diszkontráta vagy adott esetben a 41. bekezdés, a 43. bekezdés vagy a 45. bekezdés (c) pontja szerinti felülvizsgált diszkontráta.
38. A lízingbevevőnek –, kivéve, ha a költségeket más alkalmazandó standardok alkalmazása miatt egy másik eszköz könyv szerinti értéke tartalmazza – a kezdőnap után az eredményben kell megjelenítenie mind:
- a) a lízingkötelezettség kamatát; és
 - b) azokat a változó lízingdíjakat, amelyeket nem vett figyelembe a lízingkötelezettség értékelésében azon időszak tekintetében, amelyben az említett díjakat kiváltó esemény vagy körülmény felmerül.

A lízingkötelezettség újraértékelése

39. A lízingbevevőnek a kezdőnap után a 40–43. bekezdést kell alkalmaznia a lízingkötelezettségnek a lízingdíjak változásai miatti újbóli meghatározására. A lízingbevevőnek a lízingdíj újbóli meghatározásának összegét a használatijog-eszköz módosításaként kell megjelenítenie. Ha azonban a használatijog-eszköz könyv szerinti értéke nullára csökken és a lízingkötelezettség értékelésében további csökkenés következik be, a lízingbevevőnek a fennmaradó újra meghatározott összeget az eredményben kell megjelenítenie.
40. A lízingbevevőnek a lízingkötelezettséget a felülvizsgált lízingdíjak felülvizsgált diszkontrátával való diszkontálásával újra kell értékelnie, ha:
- a) a lízingfutamidő a 20–21. bekezdésnek megfelelően megváltozik. A lízingbevevőnek a felülvizsgált lízingdíjakat a felülvizsgált lízingfutamidő alapján kell meghatározni; vagy
 - b) egy vételi opcióval összefüggésben a mögöttes eszköz megvásárlására vonatkozó opció értékelése a 20–21. bekezdésben ismertetett események és körülmények figyelembevételével megváltozik. A lízingbevevőnek a felülvizsgált lízingdíjakat úgy kell meghatározni, hogy azok tükrözzék a vételi opció keretében fizetendő összegek változását.
41. A 40. bekezdés alkalmazásakor a lízingbevevőnek felülvizsgált diszkontrátaként a lízingfutamidő fennmaradó részére érvényes implicit lízingkamatlábát kell használnia, ha az könnyen meghatározható, ellenkező esetben pedig az újraértékelés napján érvényes járulékos lízingbevevői kamatlábat.
42. A lízingbevevőnek a lízingkötelezettséget a felülvizsgált lízingdíjak diszkontálásával újra kell értékelnie, ha:
- a) a maradványérték-garancia keretében várhatóan kifizetendő összegek megváltoznak. A lízingbevevőnek a felülvizsgált lízingdíjakat úgy kell meghatározni, hogy az tükrözze a maradványérték-garancia keretében várhatóan fizetendő összegek változását.
 - b) a jövőbeli lízingdíjak a meghatározásuk alapját képező index vagy ráta változása miatt megváltoznak, ideértve például a piaci bérleti díjak felülvizsgálatot követő változásai miatti változást. A lízingbevevő ezzel összefüggésben csak akkor értékelheti újra a lízingkötelezettséget, amikor cash flow-i is megváltoznak (vagyis amikor

hatályba lép a lízingdíjak módosítása). A lízingbevevőnek a lízingfutamidő hátralévő részére érvényes felülvizsgált lízingdíjakat a felülvizsgált szerződéses kifizetések alapján kell meghatároznia.

43. A 42. bekezdés alkalmazásakor a lízingbevevőnek változatlan diszkontrátát kell használnia, kivéve, ha a lízingdíjak változása a változó kamatlábak változásából ered. Ebben az esetben a lízingbevevőnek a kamatláb változását tükröző felülvizsgált diszkontrátát kell használnia.

Lízingmódosítások

44. A lízingbevevő a lízingmódosítást elkülönült lízingként számolja el, ha:
- a) a módosítás egy vagy több mögöttes eszköz használati jogának hozzáadásával bővíti a lízing hatókörét; és
 - b) a lízing ellenértéke a hatókör-növekedés önálló árával és ennek az önálló árak az adott szerződés körülményei miatti megfelelő módosításával arányban álló összeggel növekedik.
45. A nem elkülönült lízingként elszámolt lízingmódosítás esetében a lízingbevevőnek a *módosítás hatálybalépésének napján*:
- a) a 13–16. bekezdésnek megfelelően fel kell osztania a módosított szerződésből származó ellenértéket;
 - b) a 18–19. bekezdésnek megfelelően meg kell határozni a módosított lízing futamidejét; és
 - c) a felülvizsgált lízingdíjak felülvizsgált diszkontrátával való diszkontálásával újra kell értékelnie a lízingkötelezettséget. Felülvizsgált diszkontrátaként a lízingfutamidő fennmaradó részére érvényes implicit lízingkamatlábát kell használni, ha az könnyen meghatározható, ellenkező esetben pedig a módosítás hatálybalépésének napján érvényes járulékos lízingbevevői kamatlábát.
46. A nem elkülönült lízingként elszámolt lízingmódosítások esetében a lízingbevevőnek a lízingkötelezettség újbóli meghatározását a következőképpen kell elszámolnia:
- a) a lízing hatókörét csökkentő lízingmódosítások esetében a használatijog-eszköz könyv szerinti értékének a lízing részbeni vagy teljes megszüntetését tükröző csökkentésével. A lízingbevevőnek a lízing részbeni vagy teljes megszüntetésével kapcsolatos nyereséget vagy veszteséget az eredményben kell megjelenítenie;
 - b) minden egyéb lízingmódosítás esetében a használatijog-eszköz megfelelő módosításával.

Bemutató

47. A lízingbevevőnek vagy a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban be kell mutatnia vagy a megjegyzésekben közzé kell tennie:
- a) a használatijog-eszközöket a többi eszköztől elkülönítve. Ha a lízingbevevő a használatijog-eszközöket nem mutatja be elkülönítve a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, akkor:
 - i. a használatijog-eszközöket ugyanazon a tételesorán kell figyelembe vennie, mint amelyiken a mögöttes eszközöket mutatná be, ha azok a tulajdonában állnának; és
 - ii. közzé kell tennie, hogy az említett használatijog-eszközöket a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás mely tételesorai tartalmazzák;
 - b) a lízingkötelezettségeket a többi kötelezettségtől elkülönítve. Ha a lízingbevevő a lízingkötelezettségeket nem mutatja be elkülönítve a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, akkor közzé kell tennie, hogy az említett kötelezettségeket a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatás mely tételesorai tartalmazzák.
48. A 47. bekezdés (a) pontjának követelménye nem vonatkozik a befektetési célú ingatlan meghatározásának megfelelő használatijog-eszközökre, amelyeket a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban befektetési célú ingatlanként kell bemutatni.

49. Az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban a lízingbevevőnek a lízingkötelezettségből eredő kamatráfordításokat a használatijog-eszköz értékcsökkenési leírásától elkülönítve kell bemutatnia. A lízingkötelezettségből eredő kamatráfordítás a pénzügyi ráfordítások egy összetevője, amelyet az IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard 82. bekezdésének (b) pontja értelmében elkülönítve kell bemutatni az eredményre és az egyéb átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban.
50. A cash flow-kimutatásban a lízingbevevőnek:
- a lízingkötelezettség tőkerészhöz kötődő kifizetéseket a finanszírozási tevékenységek közé kell sorolnia;
 - a lízingkötelezettség kamatrészéhez kötődő kifizetéseket az IAS 7 *Cash flow-k kimutatása* standard fizetett kamatokra vonatkozó követelményeinek megfelelően kell besorolnia; és
 - a rövid futamidejű lízingek díjait, a kisértékű eszközök lízingjeinek díjait és a lízingkötelezettség értékelésében figyelmen kívül hagyott változó lízingdíjakat a működési tevékenységek közé kell besorolnia.

Közzététel

51. **A közzététel célja a lízingbevevők esetében az, hogy olyan információt tegyenek közzé a megjegyzésekben, amely a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az eredménykimutatásban és a cash flow-k kimutatásában közzétett információkkal együtt lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a lízingek által a lízingbevevő pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira gyakorolt hatásokat. Az e cél eléréséhez szükséges követelményeket az 52–60. bekezdés határozza meg.**
52. A lízingbevevőnek a lízingbevevőként végrehajtott lízingjeiről egyetlen megjegyzésben vagy pénzügyi kimutatásai külön szakaszában kell információkat közzétennie. A lízingbevevőnek ugyanakkor nem kell megismételnie a pénzügyi kimutatásban máshol már bemutatott információkat, feltéve, hogy az információra kereszthivatkozás utal a lízingre vonatkozó egyetlen megjegyzésben vagy külön szakaszban.
53. A lízingbevevőnek a beszámolási időszakra vonatkozóan közzé kell tennie a következő összegeket:
- a használatijog-eszközök értékcsökkenési leírása a mögöttes eszközök kategóriái szerint;
 - a lízingkötelezettségből eredő kamatráfordítások;
 - a 6. bekezdés szerint elszámolt rövid futamidejű lízingekhez kötődő ráfordítások. E ráfordítások között nem szükséges figyelembe venni a legfeljebb 1 hónapos futamidejű lízingekhez kötődő ráfordításokat;
 - a kisértékű eszközök 6. bekezdés szerint elszámolt lízingjeihez kötődő ráfordítások. E ráfordítások nem tartalmazhatják a kisértékű eszközök rövid futamidejű lízingjeihez kötődő, az 53. bekezdés (c) pontjában említett ráfordításokat;
 - a lízingkötelezettségek értékelésében figyelmen kívül hagyott változó lízingdíjakhoz kötődő ráfordítások;
 - a használatijog-eszközök allízingjéből származó bevétel;
 - a lízingek teljes pénzügyi áramlása;
 - a használatijog-eszközök értéknövekedése;
 - visszlízingügyletekből eredő nyereség vagy veszteség; és
 - a használatijog-eszközök könyv szerinti értéke a beszámolási időszak végén a mögöttes eszközök kategóriái szerint.
54. A lízingbevevőnek az 53. bekezdésben meghatározott közzétételeket táblázatos formában kell bemutatnia, kivéve, ha más formátum megfelelőbb. A közzétett összegeknek tartalmazniuk kell azokat az összegeket is, amelyeket a lízingbevevő a beszámolási időszak alatt más eszköz könyv szerinti értékében vett figyelembe.
55. A lízingbevevőnek közzé kell tennie a 6. bekezdés szerint elszámolt rövid futamidejű lízingekre vonatkozó lízingkötelezettségek összegét is, ha a beszámolási időszak végén az elkötelezettséggel érintett rövid futamidejű lízingek portfóliója eltér azon rövid futamidejű lízingek portfóliójától, amelyekhez az 53. bekezdés (c) pontja szerinti rövid távú lízingráfordítások kötődnek.

56. Ha a használatijog-eszközök megfelelnek a befektetési célú ingatlanok meghatározásának, a lízingbevevőnek az IAS 40 standard közzétételi követelményeit kell alkalmaznia. Ebben az esetben a lízingbevevőnek az érintett használatijog-eszközök tekintetében nem kell közzétennie az 53. bekezdés (a), (f), (h) vagy (j) pontja szerinti információkat.
57. Ha a lízingbevevő a használatijog-eszközöket az IAS 16 standard szerinti átértékelt értéken értékeli, akkor az érintett használatijog-eszközök tekintetében közzé kell tennie az IAS 16 standard 77. bekezdésében előírt információkat.
58. A lízingbevevőnek az IFRS 7 *Pénzügyi instrumentumok: közzétételek* standard 39. és B11. bekezdésének alkalmazásával a lízingkötelezettségek lejáratú elemzését a többi pénzügyi kötelezettség lejáratú elemzésétől elkülönítve kell közzétennie.
59. A lízingbevevőnek az 53–58. bekezdésen előírt közzétételek mellett az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez szükséges további kvalitatív és kvantitatív információkat kell közzétennie lízingtevékenységeiről (a B48. bekezdésnek megfelelően). E további információk többek között olyan információkat foglalhat magában, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a következőket:
- a) a lízingbevevő lízingtevékenységeinek jellege;
 - b) a lízingkötelezettségek értékelésében figyelmen kívül hagyott olyan jövőbeli pénzkáramlások, amelyeknek a lízingbevevő potenciálisan ki van téve; Ide tartoznak a következőkből származó kitettségek:
 - i. változó lízingdíjak (a B49. bekezdésnek megfelelően);
 - ii. hosszabbítási opciók és megszüntetési opciók (a B50. bekezdésnek megfelelően);
 - iii. maradványérték-garanciák (a B51. bekezdésnek megfelelően); és
 - iv. olyan, még el nem kezdődött lízingek, amelyek mellett a lízingbevevő elkötelezte magát;
 - c) lízingekből fakadó korlátozások vagy biztosítékok; és
 - d) visszlízingügyletek (a B52. bekezdésnek megfelelően).
60. A lízingbevevőnek közzé kell tennie, ha a rövid futamidejű lízingeket vagy a kisértékű eszközök lízingjeit a 6. bekezdés szerint számolja el.

LÍZINGBEADÓ

A lízingek minősítése (B53–B58. bekezdés)

61. **A lízingbeadónak a lízingeket vagy operatív lízingnek vagy pénzügyi lízingnek kell minősítenie.**
62. **Egy lízing akkor minősül pénzügyi lízingnek, ha lényegében a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot átadja. Egy lízing akkor minősül operatív lízingnek, ha nem adja át lényegében a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot.**
63. Az, hogy egy lízing pénzügyi vagy operatív lízing-e, az ügylet tényleges tartalmától, és nem a szerződés formájától függ. Példák olyan helyzetekre, amelyek önmagukban vagy kombinációban szokásosan a lízing pénzügyi lízingként történő minősítéséhez vezetnek:
- a) a lízing a mögöttes eszköz tulajdonjogát a lízing futamidejének végéig átadja a lízingbevevőnek;
 - b) a lízingbevevőnek opciója van a mögöttes eszköz megvásárlására olyan áron, amely az opció lehívhatóvá válásának időpontjában érvényes *valós érték*hez képest megfelelően alacsony ahhoz, hogy a *kötési napon* észszerűen biztos legyen, hogy az opciót le fogják hívni;
 - c) a lízing futamideje lefedi a mögöttes eszköz *gazdasági élettartamának* jelentős részét, még akkor is, ha a tulajdonjog nem száll át;
 - d) a kötési napon a lízingdíjak jelenértéke kiteszi legalább a mögöttes eszköz *valós értékének* lényegében az összességét; és
 - e) a mögöttes eszköz annyira speciális jellegű, hogy jelentősebb változtatás nélkül csak a lízingbevevő tudja használni.

64. Azon esetek jellemzői, amelyek önmagukban vagy valamilyen kombinációban szintén ahhoz vezethetnek, hogy egy lízing pénzügyi lízingnek minősül, a következők:
- a) ha a lízingbevevő felmondhatja a lízinget, a lízingbeadónak a felmondással kapcsolatos veszteségeit a lízingbevevő viseli;
 - b) a maradványérték valós értékének ingadozásaiból származó nyereség vagy veszteség a lízingbevevőt illeti (pl. olyan bérletidő-engedmény formájában, amely a futamidő végén egyenlő lesz az értékesítés bevételeinek nagy részével); és
 - c) a lízingbevevő egy további időszakra folytathatja a lízinget olyan lízingdíjért, amely lényegesen alacsonyabb a piaci lízingdíjnál.
65. A 63–64. bekezdésben felsorolt példák és jellemzők nem mindig döntőek. Amennyiben egyéb jellemzők alapján egyértelmű, hogy a lízing nem adja át lényegében a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó összes kockázatot és hasznot, a lízing operatív lízingnek minősül. Erre példa lehet az az eset, amikor a mögöttes eszköz tulajdonjoga a lízingfutamidő végén egy olyan változó összegű kifizetésért cserében száll át, amely az eszköz akkori valós értékével megegyező, vagy ha vannak változó lízingdíjak, amelyek eredményeként a lízingbeadó nem adja át lényegében az összes kockázatot és hasznot.
66. A lízing minősítése a kötési napon történik, újraértékelésére csak lízingmódosítás esetén kerül sor. A becslések változásai (például a mögöttes eszköz gazdasági élettartamára vagy maradványértékére vonatkozó becslések változásai) vagy a körülményekben bekövetkezett változások (például a lízingbevevő általi nemteljesítés) nem eredményezik a lízing új számviteli szempontú minősítését.

Pénzügyi lízingek

Megjelenítés és értékelés

67. **A lízingbeadónak a kezdőnapon a pénzügyi lízing keretében tartott eszközöket a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban kell megjelenítenie, és azokat követelésként kell bemutatnia a nettó lízingbefektetéssel azonos összegben.**

Kezdeti értékelés

68. A lízingbeadónak a nettó lízingbefektetés értékeléséhez a lízing implicit kamatlábát kell használnia. Allízing esetében, ha a lízing implicit kamatlába nehezen meghatározható, a közbenső lízingbeadó a fő lízinghez használt diszkontrátát is használhatja a nettó allízingbefektetés értékeléséhez (az allízinghez kapcsolódó kezdeti közvetlen költségekkel kiigazítva).
69. A kezdeti közvetlen költségeket – a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók kezdeti közvetlen költségeit kivéve – figyelembe veszik a nettó lízingbefektetés kezdeti értékelésében, és azok csökkentik a lízing futamideje alatt elszámolt bevételt. A lízing implicit kamatlába úgy van meghatározva, hogy a kezdeti közvetlen költségek automatikusan részét képezik a nettó lízingbefektetésnek; azokat nem kell külön hozzáadni.

A nettó lízingbefektetés részét képező lízingdíjak kezdeti értékelése

70. A kezdőnapon a nettó lízingbefektetés értékelésében figyelembe vett lízingdíjak a mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használati jogáért járó, a kezdőnapig meg nem kapott következő összegekből állnak:
- a) fix díjak (a B42. bekezdésnek megfelelően ideértve a lényegében fix díjakat is), csökkentve az esetleges kifizetendő lízingosztónzókkal;
 - b) változó lízingdíjak, amelyek valamely indextől vagy rátától függenek, kezdeti értékelésük alapja a kezdőnap index vagy ráta;

- c) az a maradványérték-garancia, amelyet a lízingbeadó számára a lízingbevevő, a lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél nyújt, aki pénzügyileg képes teljesíteni a garancia alapján vállalt kötelezést;
- d) a vételi opció lehívási ára, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja az opciót (a B37. bekezdésben ismertetett tényezők figyelembevételével); és
- e) a lízing megszüntetése miatti kötbérek, ha a lízing futamidejét egy lízingmegszüntetési opció lízingbevevő általi lehívása befolyásolja.

Gyártó vagy kereskedő lízingbeadók

- 71. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónak a kezdőnapon minden pénzügyi lízingje kapcsán a következőket kell megjelenítenie:
 - a) a mögöttes eszköz valós értékének, vagy, ha az alacsonyabb, a lízingbeadót illető lízingdíjak piaci kamatlábbal diszkontált jelenértékének megfelelő összegű bevétel;
 - b) a mögöttes eszköz bekerülési értéke vagy – ha ez eltérő – könyv szerinti értéke és a *nem garantált maradványérték* jelenértéke közötti különbségnek megfelelő összegű értékesítési költség; és
 - c) az IFRS 15 standard hatókörébe tartozó azonnali értékesítésre alkalmazott politikának megfelelő értékesítési eredmény (a bevétel és az értékesítési költség különbsége). A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónak a pénzügyi lízingből származó értékesítési eredményt a kezdőnapon kell megjelenítenie, függetlenül attól, hogy a lízingbeadó az IFRS 15 standardnak megfelelően átadja-e a mögöttes eszközt.
- 72. A gyártók és a kereskedők gyakran kínálnak vevőiknek választási lehetőséget egy eszköz megvásárlása vagy lízingelése között. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadó eszközének pénzügyi lízingje a mögöttes eszköz normál eladási árakon és a vonatkozó mennyiségi vagy kereskedelmi kedvezmények figyelembevételével történő azonnali értékesítéséből származó eredménynek megfelelő eredménnyel jár.
- 73. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadók néha úgy próbálnak vevőket szerezni, hogy mesterségesen alacsony kamatlábakat számítanak fel. Ilyen kamatláb alkalmazása esetén a lízingbeadó az ügyletből származó teljes bevétel aránytalanul nagy hányadát számolná el a kezdőnapon. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadónak mesterségesen alacsony kamatlábak felszámítása esetén az értékesítés nyereségét arra a szintre kell korlátoznia, amely egy piaci kamatláb felszámítása esetén adódna.
- 74. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadónak a kezdőnapon a pénzügyi lízing megszerzésével kapcsolatban felmerült költségeket ráfordításként kell megjelenítenie, mivel azok főként a gyártó vagy kereskedő értékesítési nyereségének megszerzéséhez kapcsolódnak. A gyártó vagy kereskedő lízingbeadónak a pénzügyi lízing megszerzésével kapcsolatban felmerült költségei nem tartoznak a kezdeti közvetlen költségek közé, vagyis nem képezik részét a nettó lízingbefektetésnek.

Későbbi értékelés

- 75. **A lízingbeadónak a pénzügyi bevételt a lízing futamideje alatt kell megjelenítenie oly módon, hogy az a lízingbeadó nettó lízingbefektetése tekintetében állandó időszaki megtérülési rátát eredményezzen.**
- 76. A lízingbeadó célja, hogy a pénzügyi bevételt a lízing futamideje alatt szisztematikus és észszerű alapon ossza fel. A lízingbeadónak az időszakhoz tartozó lízingdíjakat el kell számolnia a *bruttó lízingbefektetéssel* szemben, csökkentve ezáltal mind a tőke összegét, mind pedig a *meg nem szolgáltat pénzügyi bevételt*.
- 77. A lízingbeadónak a nettó lízingbefektetésre alkalmaznia kell az IFRS 9 standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó követelményeit. A lízingbeadónak rendszeresen felül kell vizsgálnia a bruttó lízingbefektetés kiszámításához használt becslést nem garantált maradványértéket. Amennyiben a becslést nem garantált maradványérték csökkent, a lízingbeadónak felül kell vizsgálnia a bevételnek a lízing futamideje alatti felosztását, és azonnal meg kell jelenítenie az elhatárolt összegek bármely csökkenését.

78. Ha a lízingbeadó a pénzügyi lízing keretében tartott eszközt az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standard alapján értékesítésre tartottnak minősíti (vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolja be), akkor azt az említett standardnak megfelelően kell elszámolnia.

Lízingmódosítások

79. A lízingbeadónak a pénzügyi lízing módosítását elkülönült lízingként kell elszámolnia, ha:
- a) a módosítás egy vagy több mögöttes eszköz használati jogának hozzáadásával bővíti a lízing hatókörét; és
 - b) a lízing ellenértéke a hatókör-növekedés önálló árával és ennek az önálló árak az adott szerződés körülményei miatti megfelelő módosításával arányban álló összeggel növekedik.
80. A pénzügyi lízing nem elkülönült lízingként elszámolt módosítása esetén a lízingbeadónak a módosítást a következőképpen kell elszámolnia:
- a) ha a lízing a módosítás kötési napon való érvényessége esetén operatív lízingnek minősült volna, a lízingbeadónak:
 - i. a lízingmódosítást a módosítás hatálybalépésének napjától új lízingként kell elszámolnia; és
 - ii. a mögöttes eszköz könyv szerinti értékét a közvetlenül a lízingmódosítás hatálybalépésének napja előtti nettó lízingbefektetésként kell értékelnie;
 - b) ellenkező esetben a lízingbeadónak az IFRS 9 standard követelményeit kell alkalmaznia.

Operatív lízingek

Megjelenítés és értékelés

81. **A lízingbeadónak az operatív lízingből származó lízingdíjakat vagy lineáris módszerrel vagy más szisztematikus módszerrel kell megjelenítenie. A lízingbeadónak más szisztematikus módszert kell alkalmaznia, ha az jobban tükrözi a mögöttes eszköz használatából eredő haszon csökkenését.**
82. A lízingbeadónak a lízingbevétel megszolgáltatásakor felmerült, az értékcsökkenési leírást is magukban foglaló költségeket ráfordításként kell megjelenítenie.
83. A lízingbeadónak az operatív lízingek megszerzésével kapcsolatban felmerült kezdeti közvetlen költségeket hozzá kell adnia a mögöttes eszköz könyv szerinti értékéhez, és azokat a lízingbevétellel azonos alapon a lízing futamideje alatt ráfordításként kell megjelenítenie.
84. Az értékcsökkenthető, operatív lízing keretében tartott mögöttes eszközökre vonatkozó értékcsökkentési politikának összhangban kell lennie a lízingbeadó hasonló eszközökre alkalmazott szokásos értékcsökkentési politikájával. A lízingbeadónak az értékcsökkenést az IAS 16 és az IAS 38 standard alapján kell kiszámítania.
85. A lízingbeadónak az IAS 36 standardot kell alkalmaznia annak megállapításához, hogy az operatív lízing keretében tartott mögöttes eszköz értékvesztett-e, illetve az azonosított értékvesztés miatti veszteség elszámolásához.
86. A gyártó vagy a kereskedő lízingbeadó nem jelenít meg értékesítési nyereséget az operatív lízing kötésekor, mivel az nem egyenértékű az értékesítéssel.

Lízingmódosítások

87. A lízingbeadónak az operatív lízing módosítását a módosítás hatálybalépésének napjától új lízingként kell elszámolnia, és az eredeti lízinghez kötődő előre kifizetett vagy elhatárolt lízingdíjakat az új lízing lízingdíjainak részeként kell figyelembe vennie.

Bemutató

88. A lízingbeadónak az operatív lízingek keretében tartott mögöttes eszközöket a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban azok jellegének megfelelően kell bemutatnia.

Közzététel

89. A közzététel célja a lízingbeadók esetében az, hogy olyan információt tegyenek közzé a megjegyzésekben, amely a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban, az eredménykimutatásban és a cash flow-k kimutatásában közzétett információkkal együtt lehetővé teszi, hogy a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a lízingek által a lízingbeadó pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére és cash flow-ira gyakorolt hatásokat. Az e cél eléréséhez szükséges követelményeket a 90–97. bekezdés határozza meg.
90. A lízingbeadónak a beszámolási időszakra vonatkozóan közzé kell tennie a következő összegeket:
- a) pénzügyi lízingek esetében:
 - i. az értékesítési eredmény;
 - ii. a nettó lízingbefektetésből származó pénzügyi bevétel; és
 - iii. a nettó lízingbefektetés értékelésében figyelmen kívül hagyott változó lízingdíjakhoz kötődő bevétel;
 - b) operatív lízingek esetében: a lízingbevétel, az indextől vagy rátától nem függő változó lízingdíjakhoz kötődő bevételeket elkülönítve közzétéve.
91. A lízingbeadónak az 90. bekezdésben meghatározott közzétételeket táblázatos formában kell bemutatnia, kivéve, ha más formátum megfelelőbbnek bizonyul.
92. A lízingbeadónak közzé kell tennie a 89. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez szükséges további kvalitatív és kvantitatív információkat lízingtevékenységeiről. E további információ többek között olyan információkat foglal magában, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelni tudják a következőket:
- a) a lízingbeadó lízingtevékenységeinek jellege; és
 - b) a mögöttes eszközökben megtartott jogokkal kapcsolatos kockázat lízingbeadó általi kezelésének módja. A lízingbeadónak közzé kell tennie különösen a mögöttes eszközökben megtartott jogokra vonatkozó kockázatkezelési stratégiáját, ideértve a kockázat csökkentéséhez általa használt eszközöket is. Ilyen eszköz lehet például a visszavételi megállapodás, a maradványérték-garancia vagy a meghatározott korlát feletti használatért felszámított változó lízingdíj.

Pénzügyi lízingek

93. A lízingbeadónak kvalitatív és kvantitatív magyarázatot kell adnia a nettó pénzügyilízing-befektetés könyv szerinti értékének jelentő változásaira.
94. A lízingbeadónak közzé kell tennie lízingdíj-követeléseinek lejáratát elemzését, legalább az első öt év mindegyike és a hátralévő évek összessége tekintetében bemutatva az éves alapon követelt diszkontálatlan lízingdíjakat. A lízingbeadónak a diszkontálatlan lízingdíjakat egyeztetnie kell a nettó lízingbefektetéssel. Az egyeztetésnek azonosítania kell a lízingdíj-követelésekhez és a diszkontálatlan nem garantált maradványértékekhez kötődő meg nem szolgált pénzügyi bevételeket.

Operatív lízingek

95. A lízingbeadónak az operatív lízing keretében tartott ingatlanok, gépek és berendezések esetében alkalmaznia kell az IAS 16 standard közzétételi követelményeit. Az IAS 16 standard közzétételi követelményeinek alkalmazásakor a lízingbeadónak az ingatlanok, gépek és berendezések egyes kategóriáit operatív lízing keretében tartott eszközökre és nem operatív lízing keretében tartott eszközökre kell bontania. A lízingbeadónak ennek megfelelően az IAS 16 standard által előírt közzétételeket külön-külön kell rendelkezésre bocsátania az operatív lízing keretében tartott eszközök tekintetében (a mögöttes eszközök kategóriái szerint) és a lízingbeadó tulajdonát képező, saját használatra tartott eszközök tekintetében.
96. A lízingbeadónak az operatív lízing keretében tartott eszközök tekintetében alkalmaznia kell az IAS 36, az IAS 38, az IAS 40 és az IAS 41 standardban előírt közzétételi követelményeket.

97. A lízingbeadónak közzé kell tennie lízingdíjainak lejáratí elemzését, legalább az első öt év mindegyike és a hátralévő évek összessége tekintetében bemutatva az éves alapon követelt diszkontálatlan lízingdíjakat.

VISSZLÍZINGÜGYLETEK

98. Ha egy gazdálkodó egység (az eladó-lízingbevevő) egy eszközt átad egy másik gazdálkodó egységnek (a vevő-lízingbeadónak), majd azt visszalízingeli a vevő-lízingbeadótól, akkor az átadási szerződést és a lízinget az eladó-lízingbevevőnek és a vevő-lízingbeadónak is a 99–103. bekezdés alapján kell elszámolnia.

Annak megítélése, hogy az eszköz átadása értékesítés-e

99. A gazdálkodó egységnek annak megítéléséhez, hogy az eszköz átadása értékesítés-e, azokat a követelményeket kell alkalmaznia, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették.

Ha az eszköz átadása értékesítés

100. Ha az eszköz eladó-lízingbevevő általi átadása teljesíti az IFRS 15 standard szerinti eszközértékesítésként való elszámolás követelményeit, akkor:
- a) az eladó-lízingbevevőnek a visszlízingből származó használatijog-eszközt az eszköz korábbi könyv szerinti értékének azon arányában kell értékelnie, amely az eladó-lízingbevevő által megtartott használati joghoz kötődik. Az eladó-lízingbevevő ennek megfelelően a nyereségnek vagy veszteségnek csak azon összegét jelenítheti meg, amely a vevő-lízingbeadónak átadott joghoz kötődik;
 - b) a vevő-lízingbeadónak az eszköz megvásárlására az alkalmazandó standardokat, a lízingre pedig a jelen standard lízingbeadókra vonatkozó követelményeit kell alkalmaznia.
101. Ha az eszköz eladásából származó ellenérték valós értéke nem egyezik meg az eszköz valós értékével, vagy ha a lízingdíjak nem tükrözik a piaci árakat, akkor a gazdálkodó egységnek az értékesítési bevétel értékeléséhez a következő kiigazításokat kell elvégeznie:
- a) a piaci szint alatti feltételt lízingdíjelőlegként kell elszámolnia; és
 - b) a piaci szint feletti feltételt a vevő-lízingbeadó által az eladó-lízingbevevőnek nyújtott további finanszírozásként kell elszámolnia.
102. A gazdálkodó egységnek a 101. bekezdésben előírt potenciális kiigazítást a következők közül a könnyebben meghatározható alapján kell értékelnie:
- a) az eszköz eladásából származó ellenérték valós értékének és az eszköz valós értékének a különbsége; és
 - b) a szerződéses lízingdíjak jelenértékének és a piaci lízingdíjak jelenértékének a különbsége.

Ha az eszköz átadása nem értékesítés

103. Ha az eszköz eladó-lízingbevevő általi átadása nem teljesíti az IFRS 15 standard szerinti eszközértékesítésként való elszámolás követelményeit, akkor:
- a) az eladó-lízingbevevőnek továbbra is meg kell jelenítenie az átadott eszközt, és az átadási ellenértéknek megfelelő összegű pénzügyi kötelezettséget kell megjelenítenie. E pénzügyi kötelezettséget az IFRS 9 standard alapján kell elszámolnia;
 - b) a vevő-lízingbeadó nem jelenítheti meg az átadott eszközt, és az átadási ellenértéknek megfelelő összegű pénzügyi eszközt kell megjelenítenie. E pénzügyi eszközt az IFRS 9 standard alapján kell elszámolnia.

A. függelék

Meghatározott fogalmak

Ez a függelék a standard szerves részét képezi.

lízing kezdőnapja (kezdőnap)	Az a nap, amikor a lízingbeadó használatra átengedi a mögöttes eszközt a lízingbevevőnek .
gazdasági élettartam	Vagy az az időszak, amely alatt egy eszköz egy vagy több használó számára várhatóan gazdaságilag használható, vagy azoknak a termelési vagy hasonló teljesítményegységeknek a száma, amelyeket egy eszköz révén egy vagy több használó várhatóan kinyerhet.
módosítás hatálybalépésének napja	Az a nap, amelyen a felek megállapodnak a lízingmódosításban .
valós érték	A jelen standard lízingbeadóra vonatkozó számveteli követelményeinek alkalmazása céljából az az összeg, amelyért jól tájékozott, üzleti szándékkal rendelkező felek között szokásos piaci feltételek szerint lebonyolított ügylet keretében egy eszközt el lehet cserélni vagy egy kötelezettséget rendezni lehet.
pénzügyi lízing	Olyan lízing , amely lényegében átadja a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó lényegében összes kockázatot és hasznot.
fix díjak	Egy mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használati jogáért a lízingbevevő által a lízingbeadónak fizetett díjak, kivéve a változó lízingdíjakat .
bruttó lízingbefektetés	Az alábbiak összege: a) a lízingbeadó pénzügyi lízingből eredő lízingdíj-követelés ; és b) a lízingbeadót illető bármely nem garantált maradványérték .
lízing kötési napja (kötési nap)	A lízingszerződés megkötésének időpontja vagy a felek fő lízingfeltételekre vonatkozó elkötelezettségének az időpontja közül a korábbi.
kezdeti közvetlen költségek	A lízing megszerzésével járó olyan pótlólagos költségek, amelyek a lízing megszerzése nélkül nem merültek volna fel, kivéve a gyártó vagy kereskedő lízingbeadók pénzügyi lízinggel kapcsolatban felmerült ilyen költségeit.
implicit lízingkamatláb (a lízing implicit kamatlába)	Az a kamatláb, amely mellett a) a lízingdíjaknak és b) a nem garantált maradványértéknek a jelenértéke megegyezik i. a mögöttes eszköz valós értékének és ii. a lízingbeadó kezdeti közvetlen költségeinek összegével.
lízing	Olyan szerződés vagy szerződésrész, amely egy időszak tekintetében ellenérték fejében átadja egy eszköz (a mögöttes eszköz) használati jogát.
lízingösztönzők	A lízingbeadó által egy lízinggel kapcsolatban a lízingbevevő számára teljesített kifizetések vagy a lízingbevevő költségeinek a lízingbeadó általi megtérítése vagy átvállalása.
lízingmódosítás	A lízing hatókörének vagy ellenértékének olyan változása, amely nem volt része az eredeti lízingfeltételeknek (például egy vagy több mögöttes eszköz használati jogának hozzáadása vagy megszüntetése vagy a szerződéses lízingfutamidő meghosszabbítása vagy lerövidítése).

lízingdíjak	Egy mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használati jogáért a lízingbevevő által a lízingbeadónak fizetett díjak, amelyek a következőkből állnak: a) fix díjak (ideértve a lényegében fix díjakat is), csökkentve az esetleges lízingösztönzőkkel; b) változó lízingdíjak, amelyek valamely indextől vagy rátától függenek; c) a vételi opció lehívási ára, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja az opciót; és d) a lízing megszüntetése miatti kötbérek, ha a lízing futamidejét egy lízingmegszüntetési opció lízingbevevő általi lehívása befolyásolja. A lízingdíjak a lízingbevevő esetében az általa a maradványérték-garanciák keretében várhatóan kifizetendő összegeket is tartalmazzák. A lízingdíjak nem tartalmazzák a szerződés nem lízing összetevőihöz kötődő kifizetéseket, kivéve, ha a lízingbevevő úgy dönt, hogy a nem lízing összetevőket egy lízing összetevővel kombinálja és egyetlen lízing összetevőként számolja el. A lízingbeadó esetében a lízingdíjak tartalmazzák azt a maradványérték-garanciát is, amelyet számára a lízingbevevő, a lízingbevevővel kapcsolt viszonyban álló fél vagy olyan, a lízingbeadótól független harmadik fél nyújt, aki pénzügyileg képes teljesíteni a garancia alapján vállalt köteleit. A lízingdíjak nem tartalmazzák a szerződés nem lízing összetevőihöz kötődő kifizetéseket.
lízing futamideje (lízingfutamidő)	Az a fel nem mondható időszak, amelynek tekintetében a lízingbevevő rendelkezik a mögöttes eszköz használati jogával, a következő időszakokkal együtt: a) lízinghosszabbítási opció által lefedett időszakok, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja az opciót; és b) lízingmegszüntetési opció által lefedett időszakok, ha a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy nem hívja le az opciót;
lízingbevevő	Olyan gazdálkodó egység, amely egy időszak tekintetében ellenérték fejében megszerzi egy mögöttes eszköz használati jogát.
lízingbevevő járulékos kamatlába (járulékos lízingbevevői kamatláb)	Az a kamatláb, amelyet a lízingbevevőnek hasonló gazdasági környezetben, hasonló futamidő és hasonló biztosíték mellett kellene fizetnie azon pénzeszközök kölcsönvételéért, amelyek a használati jog-eszközéhez hasonló értékű eszköz megszerzéséhez lennének szükségesek.
lízingbeadó	Olyan gazdálkodó egység, amely egy időszak tekintetében ellenérték fejében rendelkezésre bocsátja egy mögöttes eszköz használati jogát.
nettó lízingbefektetés	A bruttó lízingbefektetés az implicit lízingkamatlábbal diszkontálva.
operatív lízing	Olyan lízing , amely nem adja át a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó lényegében összes kockázatot és hasznot.
opcionális lízingdíjak	Egy mögöttes eszköz olyan időszakok alatti használati jogáért a lízingbevevő által a lízingbeadónak fizetendő díjak, amelyek lízinghosszabbítási vagy -megszüntetési opció hatálya alá tartoznak, és nem részei a lízingfutamidőnek .
használati időszak	Az a teljes időszak, amelyben az eszközt egy vevői szerződés teljesítéséhez használják (ideértve a nem egymásra következő időszakokat is).
maradványérték-garancia	A lízingbeadó tőle független harmadik féltől kapott olyan garanciája, amelynek értelmében a mögöttes eszköz értéke (vagy értékének egy része) a lízing végén el fog érni egy meghatározott összeget.

használatijog-eszköz	A lízingbevevőnek a mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használatára vonatkozó jogát megtestesítő eszköz.
rövid futamidejű lízing	Olyan lízing , amelynél a lízingfutamidő a kezdőnapon legfeljebb 12 hónap. A vételi opciót tartalmazó lízing nem rövid futamidejű lízing.
allízing	Olyan ügylet, amelynél a lízingbevevő („közbenső lízingbeadó”) a mögöttes eszközt harmadik félnek továbblízingeli, miközben a fő lízingbeadó és a lízingbevevő közötti lízing (a „fő lízing”) hatályban marad.
mögöttes eszköz	A lízing tárgyát képező eszköz, amelynek használati jogát a lízingbeadó a lízingbevevő rendelkezésére bocsátja.
meg nem szolgált pénzügyi bevétel	A következők közötti különbség: a) a bruttó lízingbefektetés ; és b) a nettó lízingbefektetés .
nem garantált maradványérték	A mögöttes eszköz maradványértékének az a része, amelynek a lízingbeadó általi realizálása nem biztosított, vagy kizárólag egy, a lízingbeadóval kapcsolt viszonyban álló fél által garantált.
változó lízingdíjak	Egy mögöttes eszköz lízingfutamidő alatti használati jogáért a lízingbevevő által a lízingbeadónak fizetett díjak azon része, amely a tények vagy a körülmények kezdőnap utáni módosulása miatt változik, az idő múlását nem ideértve.

Más standardokban meghatározott, a jelen standardban azonos értelemben használt fogalmak

szerződés	Két vagy több fél közötti megállapodás, amely érvényesíthető jogokat és köteleket teremt.
hasznos élettartam	Az az időszak, amely alatt egy eszköz a gazdálkodó egység általi használatra várhatóan rendelkezésre áll; vagy azon termékek vagy hasonló teljesítményegységek száma, amelyeket az eszköz révén a gazdálkodó egység várhatóan kinyerhet.

B. függelék

Alkalmazási útmutató

Ez a függelék a standard szerves részét képezi. Leírja az 1-103. bekezdés alkalmazását, és ugyanolyan jelentőséggel bír, mint a standard egyéb részei.

Portfólióra való alkalmazás

- B1. A jelen standard az egyedi lízingek elszámolását határozza meg. A gazdálkodó egység azonban a jelen standardot gyakorlati megoldásként lízingek hasonló jellemzőkkel rendelkező portfóliójára is alkalmazhatja, ha észszerűen azt várja, hogy a standard portfólióra való alkalmazása nem jár lényegesen eltérő hatással a pénzügyi kimutásokra, mint a standardnak a portfóliót alkotó egyedi lízingekre való alkalmazása. A gazdálkodó egységnek portfólió elszámolásakor a portfólió méretét és összetételét tükröző becsléseket és feltételezéseket kell használnia.

Szerződések kombinációja

- B2. A jelen standard alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek az azonos szerződéses féllel (vagy a szerződéses fél 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, olyan átfogó kereskedelmi céllal kötik, amely a szerződések együttes figyelembevétele nélkül nem értelmezhető;
 - b) az egyik szerződés szerint fizetendő ellenértékösszeg a másik szerződés árától vagy teljesítésétől függ; vagy
 - c) a mögöttes eszközöknek a szerződésekben átadott használati jogai (vagy a mögöttes eszközöknek az egyes szerződésekben átadott bizonyos használati jogai) a B32. bekezdésnek megfelelően egyetlen lízing összetevőt képeznek.

Megjelenítési kivétel: az olyan lízingek, amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű (5–8. bekezdés)

- B3. A B7. bekezdésben foglaltak kivételével a jelen standard megengedi, hogy a lízingbevevő a 6. bekezdés alapján számolja el azon lízingeket, amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű. A lízingbevevőnek a mögöttes eszköz értékét az eszköz újkori értéke alapján kell értékelnie, függetlenül a lízingelt eszköz korától.
- B4. Annak értékelését, hogy a mögöttes eszköz kisértékű-e, abszolút alapon kell végezni. A kisértékű eszközök lízingjei attól függetlenül alkalmasak a 6. bekezdés szerinti számviteli kezelésre, hogy lényegesek-e a lízingbevevő számára. Az értékelés független a lízingbevevő méretétől, jellegétől és körülményeitől. Ennek megfelelően a különböző lízingbevevőknek ugyanarra a következtetésre kell jutniuk a tekintetben, hogy egy adott eszköz kisértékű-e.
- B5. Egy mögöttes eszköz csak akkor lehet kisértékű, ha:
- a) a lízingbevevő a mögöttes eszközt vagy önmagában vagy a számára könnyen elérhető más erőforrásokkal együtt hasznosítani tudja; és
 - b) a mögöttes eszköz nem függ erősen más eszközöktől, vagy azokhoz nem kötődik szorosan.
- B6. A mögöttes eszköz lízingje nem minősül kisértékű eszköz lízingjének, ha az eszköz jellege miatt az eszköz újkorában jellemzően nem kisértékű. Az autólízing például nem minősül kisértékű eszköz lízingjének, mivel egy új autó jellemzően nem lenne kisértékű.
- B7. Ha a lízingbevevő allízingbe adja, vagy várhatóan allízingbe adja az eszközt, akkor a fő lízing nem minősül kisértékű eszköz lízingjének.
- B8. Kisértékű mögöttes eszközök lehetnek például a táblagépek, a személyi számítógépek, a kisebb irodai berendezések és a telefonok.

A lízing azonosítása (9–11. bekezdés)

- B9. A gazdálkodó egységnek annak értékeléséhez, hogy a szerződés egy időszak tekintetében átadja-e a jogot egy azonosított eszköz (lásd a B13–B20. bekezdést) használatának ellenőrzése felett, azt kell megvizsgálnia, hogy a használati időszak alatt a vevő rendelkezik-e a következő két joggal:
- a) az azonosított eszköz használatából eredő gazdasági hasznok lényegében teljes mértékű megszerzésének joga (a B21–B23. bekezdésnek megfelelően); és
 - b) az azonosított eszköz hasznosítása meghatározásának joga (a B24–B30. bekezdésnek megfelelően).
- B10. Ha a vevő a szerződés futamidejének csak egy részében rendelkezik az azonosított eszköz használatának ellenőrzése feletti joggal, akkor a szerződés a futamidő említett része tekintetében tartalmaz lízinget.
- B11. Áruszállítási vagy szolgáltatási szerződés az IFRS 11 Közös megállapodások standard szerinti közös megállapodás révén vagy annak nevében is létrejöhet. Ebben az esetben a szerződés vevője a közös megállapodás. Ennek megfelelően a gazdálkodó egységnek annak értékelésekor, hogy a szerződés tartalmaz-e lízinget, meg kell vizsgálnia, hogy a közös megállapodás a használati időszak alatt rendelkezik-e az azonosított eszköz használatának ellenőrzése feletti joggal.
- B12. A gazdálkodó egységnek minden egyes potenciális önálló lízing összetevő tekintetében értékelnie kell, hogy a szerződés lízinget tartalmaz-e. Az önálló lízing összetevőkre vonatkozó útmutatással kapcsolatban lásd a B32. bekezdést.

Azonosított eszköz

- B13. Az eszközt a szerződés jellemzően explicit módon meghatározza. Az eszközt azonban implicit módon is meg lehet határozni abban az időpontban, amikor azt használatra a vevő rendelkezésére bocsátják.

Lényegi helyettesítési jog

- B14. A vevő az eszköz meghatározása ellenére sem rendelkezik az azonosított eszköz használati jogával, ha a szállítónak a használati időszak alatt az eszköz tekintetében lényegi helyettesítési joga van. A szállító eszköz-helyettesítési joga csak akkor lényegi, ha teljesül mindkét következő feltétel:
- a) a szállító a használati időszak alatt gyakorlatilag képes az alternatív eszközökkel való helyettesítésre (például, ha a vevő nem tudja megakadályozni, hogy a szállító helyettesítse az eszközt, és a szállító könnyen elérhető alternatív eszközökkel rendelkezik vagy azokat észszerű időn belül beszerezhetné); és
 - b) a szállítónak gazdasági haszna keletkezne az eszköz-helyettesítési jog gyakorlásából (vagyis az eszköz helyettesítéséből származó gazdasági hasznok várhatóan meghaladják az eszköz helyettesítésével járó költségeket).
- B15. Ha a szállítónak csak egy adott dátum vagy egy meghatározott esemény bekövetkeztével vagy azt követően van joga vagy kötelme az eszköz helyettesítésére, akkor a szállító helyettesítési joga nem lényegi, mivel a használati időszak alatt gyakorlatilag nem képes az alternatív eszközökkel való helyettesítésre.
- B16. A gazdálkodó egységnek annak értékelését, hogy a szállító helyettesítési joga lényegi-e, a szerződés kötésekor meglévő tényekre és körülményekre kell alapoznia, és nem vehet figyelembe olyan jövőbeli eseményeket, amelyek bekövetkezését a szerződés kötésekor nem tartják valószínűnek. Példák olyan jövőbeli eseményekre, amelyek bekövetkezését a szerződés kötésekor nem tartják valószínűnek, és ezért nem vehetők figyelembe:
- a) egy vevő a jövőben beleegyezik abba, hogy az eszköz használatáért a piaci szint feletti árat fizet;
 - b) egy olyan új technológia bevezetése, amely a szerződés kötésekor lényegében még nincs kifejlesztve;
 - c) az eszköz vevő általi kihasználtsága vagy az eszköz teljesítménye és a szerződés kötésekor valószínűnek tartott kihasználtság vagy teljesítmény közötti lényeges különbség; és
 - d) az eszköz használati időszak alatti piaci ára és a szerződés kötésekor valószínűnek tartott piaci ár közötti lényeges különbség.
- B17. Ha az eszköz a vevő telephelyén vagy máshol található, a helyettesítéssel járó költségek általában magasabbak, mint ha az eszköz a szállító telephelyén lenne, és ezért valószínűbb, hogy meghaladják az eszköz helyettesítéséből származó hasznokat.
- B18. Ha a szállítónak az eszköz helytelen működésével vagy műszaki korszerűsítésével összefüggésben joga vagy kötelme van az eszköz javítási és karbantartási célú helyettesítésére, az nem jelenti azt, hogy a vevő nem rendelkezik az azonosított eszköz használati jogával.
- B19. Ha a vevő nehezen tudja meghatározni, hogy a szállítónak van-e lényegi helyettesítési joga, akkor azt kell feltételeznie, hogy az esetleges helyettesítési jog nem lényegi.

Eszközrészek

- B20. Egy eszköz kapacitásrésze azonosított eszköznek minősül, ha fizikailag elkülöníthető (például egy épület egy szintje). Az eszköz olyan kapacitásrésze vagy olyan más része, amely fizikailag nem különíthető el (például egy üvegszál kábel kapacitásrésze), nem minősül azonosított eszköznek, kivéve, ha lényegében az eszköz összes kapacitását kiteszi, és ezáltal a vevőre ruházza az eszköz használatából eredő gazdasági hasznok lényegében teljes mértékű megszerzésének jogát.

A használatból eredő gazdasági hasznok megszerzésének joga

- B21. A vevő akkor ellenőrzi az azonosított eszköz használatát, ha a használati időszak alatt rendelkezik az eszköz használatából eredő gazdasági hasznok lényegében teljes mértékű megszerzésének jogával (például ha az adott időszak alatt kizárólagosan használja az eszközt). A vevő közvetlenül vagy közvetve sokféleképpen megszerezheti az eszköz használatából eredő gazdasági hasznokat, például az eszköz használatával, tartásával vagy allízingjével.

Az eszköz használatából eredő gazdasági hasznok az elsődleges outputot és a melléktermékeket (beleértve az e tételekből származó potenciális cash flow-kat) és az eszköz használatából eredő, harmadik féllel kötött kereskedelmi ügyletből realizálható egyéb gazdasági hasznokat foglalják magukban.

- B22. A gazdálkodó egységnek az eszköz használatából eredő gazdasági hasznok lényegében teljes mértékű megszerzése jogának értékelésekor a vevő eszközhasználati jogának meghatározott hatóköréből eredő gazdasági hasznokat kell figyelembe vennie (lásd a B30. bekezdést). Például:
- a) ha a szerződés egy gépjármű használatát a használati időszak alatt egy adott térségre korlátozza, a gazdálkodó egység kizárólag a gépjárműnek e területen való használatából eredő gazdasági hasznokat veheti figyelembe, azon túl nem;
 - b) ha a szerződés meghatározza, hogy a vevő a használati időszak alatt legfeljebb adott számú kilométert vezethet a gépjárművel, a gazdálkodó egység kizárólag a gépjárműnek a megengedett kilométertávú használatából eredő gazdasági hasznokat veheti figyelembe, azon túl nem.
- B23. Ha a vevő a szerződés értelmében az eszköz használatából származó cash flow-k egy részét köteles ellenértékként egy harmadik félnek kifizetni, akkor az ellenértékként kifizetett cash flow-t a vevő által az eszköz használatából megszerzett gazdasági hasznok részének kell tekinteni. Például ha a vevő a kiskereskedelmi felület használatából eredő árbevétel bizonyos százalékát köteles a használat ellenértékeként a szállítónak kifizetni, akkor e követelmény nem jelenti azt, hogy a vevő nem rendelkezik a kereskedelmi felület használatából eredő gazdasági hasznok lényegében teljes mértékű megszerzésének jogával. Ennek oka, hogy az árbevételből származó cash flow-k a vevő által a kereskedelmi felület használatából megszerzett kereskedelmi hasznoknak minősülnek, amelyek egy részét a vevő később a felület használati jogának ellenértékeként kifizeti a szállítónak.

A hasznosítás meghatározásának joga

- B24. A vevő csak akkor rendelkezik egy azonosított eszköz használati időszak alatti hasznosítása meghatározásának jogával, ha vagy:
- a) joga van meghatározni az eszköz használati időszak alatti használatának módját és célját (a B25–B30. bekezdésnek megfelelően) vagy
 - b) az eszköz használatának módjára és céljára vonatkozó releváns döntések előre meghozottak és:
 - i. a vevőnek joga van az eszköz használati időszak alatti üzemeltetésére (vagy arra, hogy másokat az eszköz általa meghatározott módon történő üzemeltetésére utasítson), és a szállítónak nincs joga megváltoztatni ezeket az üzemeltetési utasításokat; vagy
 - ii. a vevő az eszközt (vagy az eszköz sajátos jellemzőit) oly módon alakította ki, amely előre meghatározza az eszköz használati időszak alatti használatának módját és célját.

Az eszköz használatának módja és célja

- B25. A vevőnek akkor van joga meghatározni az eszköz használati időszak alatti használatának módját és célját, ha a szerződésben meghatározott joga hatókörén belül megváltoztathatja az eszköz használati időszak alatti használatának módját és célját. A gazdálkodó egység ennek értékelésekor azokat a döntéshozatali jogokat veszi figyelembe, amelyek a legrelevánsabbak az eszköz használati időszak alatti használata módjának és céljának megváltoztatása tekintetében. A döntéshozatali jogok akkor relevánsak, ha befolyásolják a használatból származtató gazdasági hasznokat. Az eszköz jellegétől és a szerződés feltételeitől függően a legrelevánsabb döntéshozatali jogok valószínűleg szerződésenként eltérnek.
- B26. Példák olyan döntéshozatali jogokra, amelyek a körülményektől függően a vevő szerződésben meghatározott használati jogának hatókörén belül feljogosítanak az eszköz használati időszak alatti használata módjának és céljának megváltoztatására:
- a) jog az eszközzel előállított output típusának megváltoztatására (például annak eldöntésére, hogy az áruk szállítása vagy tárolása konténeresen történjen-e, vagy a kiskereskedelmi felületen árusított termékmix meghatározására);

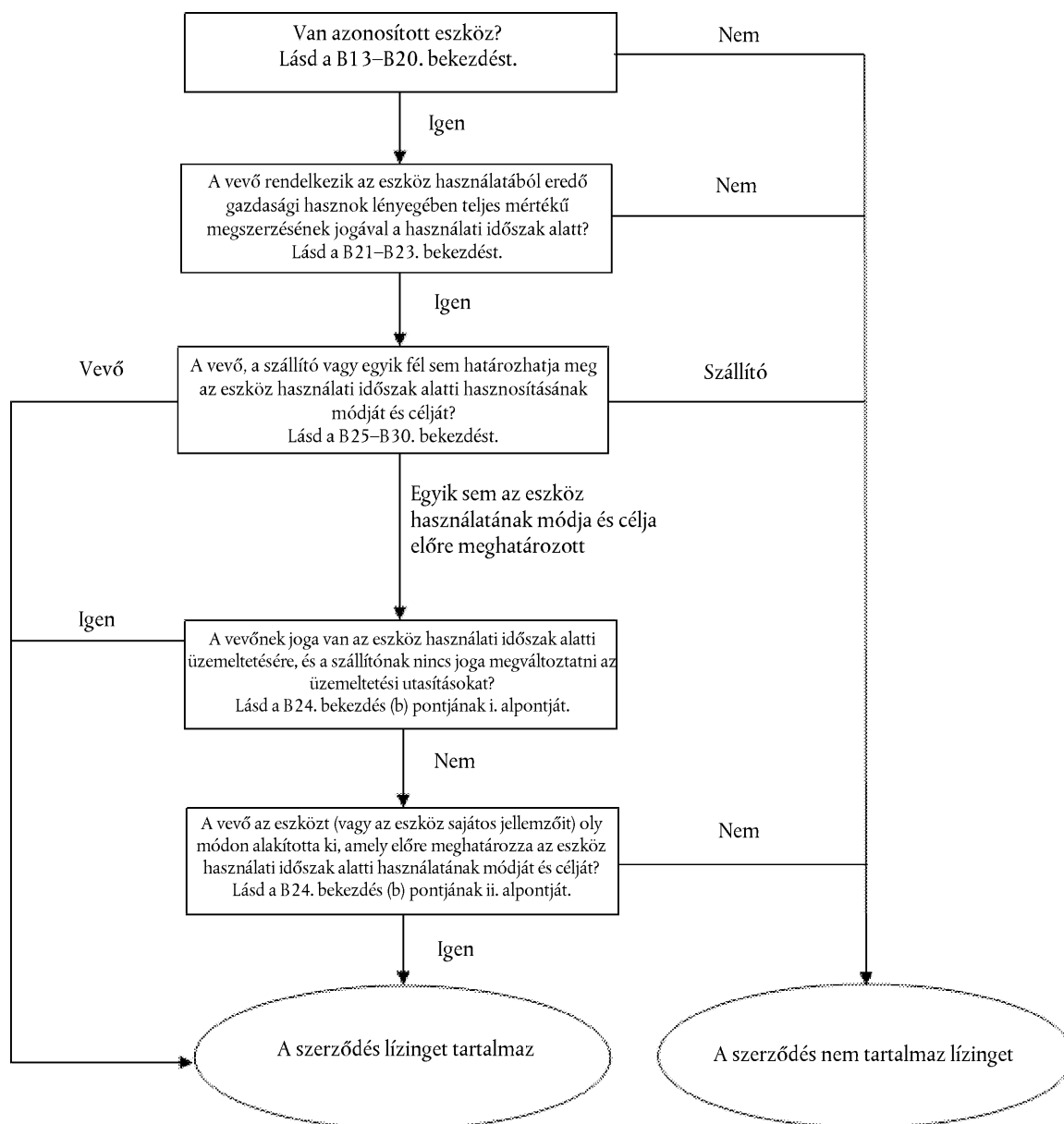
- b) jog az output előállítás idejének megváltoztatására (például annak eldöntésére, hogy egy gép vagy egy erőmű mikor kerül felhasználásra);
 - c) jog az output előállítási helyének megváltoztatására (például egy kamion vagy hajó rendeltetési helyének vagy egy berendezés használati helyének meghatározására); és
 - d) jog az output előállításáról szóló döntésre és az output mennyiségének megváltoztatására (például annak eldöntésére, hogy termeljenek-e energiát az erőművel, és hogy mennyi energiát termeljenek az erőművel).
- B27. Az eszköz használati időszak alatti használata módjának és céljának megváltoztatására fel nem jogosító döntéshozatali jogok lehetnek például az eszköz üzemeltetésére vagy karbantartására korlátozott jogok. Ilyen joggal a vevő vagy a szállító is rendelkezhet. Noha az eszközüzemeltetési vagy -karbantartási jogok gyakran nélkülözhetetlenek az eszköz hatékony használatához, általuk nem lehet meghatározni az eszköz használati időszak alatti használatának módját és célját, sőt, maguk is gyakran függenek az eszköz használatának módját és célját meghatározó döntéstől. Előfordulhat azonban, hogy az ügyfélnek az eszközüzemeltetési jogok révén rendelkezik az eszköz hasznosítása meghatározásának jogával, ha az eszköz használatának módjára és céljára vonatkozó releváns döntések előre meghozottak (lásd a B24. bekezdés (b) pontjának i. alpontját).

A használati időszak alatt és előtt hozott döntések

- B28. Az eszköz használatának módjára és céljára vonatkozó releváns döntések többféleképpen lehetnek előre meghozottak. A releváns döntések például előre meghozottak lehetnek az eszköz kialakítása vagy az eszköz használatára vonatkozó szerződéses korlátozások miatt.
- B29. A gazdálkodó egység annak értékelésekor, hogy a vevő rendelkezik-e az eszköz hasznosítása meghatározásának jogával, az eszköz használati joga vonatkozásában csak a használati időszak alatti döntéshozatali jogokat veheti figyelembe, kivéve, ha a vevő a B24. bekezdés (b) pontjának ii. alpontja szerint alakította ki az eszközt (vagy az eszköz sajátos jellemzőit). Következésképpen a gazdálkodó egység nem veheti figyelembe a használati időszak előtt meghozott döntéseket, kivéve, ha teljesülnek a B24. bekezdés (b) pontjának ii. alpontjában szereplő feltételek. Például ha a vevő csak a használati időszak előtt képes az eszköz outputjának meghatározására, akkor nem rendelkezik az eszköz hasznosítása meghatározásának jogával. Az eszköz outputjának a használati időszak előtti szerződéses meghatározására vonatkozó jog – az eszköz használatára vonatkozó egyéb döntéshozatali jogok nélkül – ugyanannyi jogot biztosít a vevőnek, mint amennyivel az áru vagy szolgáltatás más vevője rendelkezik.

Védelmet nyújtó jogok

- B30. A szerződés olyan feltételeket is tartalmazhat, amelyek célja, hogy védjék a szállítónak az eszközhöz vagy más eszközökhöz fűződő érdekeit, vagy alkalmazottait, vagy biztosítsák a szállító jogszabályoknak és szabályozásoknak való megfelelését. A védelmet nyújtó jogokra a következő példák adhatók: A szerződés i. meghatározhatja az eszköz használatának maximális mértékét, vagy korlátozhatja, hogy a vevő mikor használhatja az eszközt, ii. megkövetelheti, hogy a vevő egy adott üzemeltetési gyakorlatot kövessen, vagy iii. megkövetelheti, hogy a vevő tájékoztassa a szállítót az eszköz használatának tervezett megváltoztatásáról. A védelmet nyújtó jogok jellemzően meghatározzák a vevő jogának hatókörét, de önmagukban nem jelentik azt, hogy a vevő nem rendelkezik az eszköz hasznosítása meghatározásának jogával.
- B31. Annak vizsgálatával kapcsolatban, hogy a szerződés lízing-e, vagy lízinget tartalmaz-e, a következő folyamatábra segítheti a gazdálkodó egységeket:



A szerződés összetevőinek elkülönítése (12–17. bekezdés)

B32. A mögöttes eszköz használati joga önálló lízing összetevő, ha mindkét alábbi feltétel teljesül:

- a lízingbevevő a mögöttes eszközt vagy önmagában vagy a számára könnyen elérhető más erőforrásokkal együtt hasznosítani tudja. A könnyen elérhető erőforrások (a lízingbeadó vagy más szállító által) elkülönülten értékesített áruk vagy szolgáltatások, vagy pedig olyan erőforrások, amelyeket a lízingbevevő már megszerzett (a lízingbeadótól vagy egyéb ügylet vagy esemény révén); és
- a mögöttes eszköz nem függ erősen a szerződésben szereplő más mögöttes eszközöktől, és azokhoz nem kötődik szorosan. Ha például a lízingbevevő anélkül dönthet a mögöttes eszköz lízingjétől való elállás mellett, hogy az jelentősen érintené a szerződésben szereplő más mögöttes eszközökkel kapcsolatos használati jogait, az azt jelezheti, hogy a mögöttes eszköz nem függ erősen az említett más mögöttes eszközöktől, vagy azokhoz nem kötődik szorosan.

- B33. Előfordulhat, hogy a lízingbevevőnek a szerződés értelmében olyan tevékenységekért és költségekért is fizetnie kell, amelyek nem eredményezik áru vagy szolgáltatás átadását a lízingbevevőnek. A lízingbeadó például a teljes fizetendő összegben feltüntethet olyan adminisztratív díjakat vagy a lízinggel kapcsolatban felmerült olyan egyéb költségeket, amelyek nem eredményezik áru vagy szolgáltatás átadását a lízingbevevőnek. Az ilyen fizetendő összegek nem képezik a szerződés önálló összetevőjét, hanem a szerződés elkülönítetten azonosított összetevőjéhez rendelt teljes ellenérték részének tekintendők.

A lízing futamideje (18–21. bekezdés)

- B34. A gazdálkodó egységnek a lízingfutamidő meghatározásakor és a lízing fel nem mondható időszaka hosszának értékelésekor a szerződés meghatározását kell alkalmaznia, és meg kell állapítania a szerződés kikényszeríthetőségének időszakát. A lízing már nem kikényszeríthető, ha a lízingbevevőnek és a lízingbeadónak is joga van a lízinget a másik fél engedélye nélkül, legfeljebb jelentéktelen kötbér mellett megszüntetni.
- B35. Ha csak a lízingbevevőnek van joga a lízing megszüntetésére, ez a jog a lízingbevevő olyan lízingmegszüntetési opciójának minősül, amelyet a gazdálkodó egység a lízingfutamidő meghatározásakor figyelembe vesz. Ha csak a lízingbeadónak van joga a lízing megszüntetésére, akkor a lízing fel nem mondható időszaka magában foglalja a lízingmegszüntetési opció által lefedett időszakot is.
- B36. A lízing futamideje a kezdőnapon indul, és magában foglalja a lízingbeadó által a lízingbevevő számára biztosított díjmentes időszakokat is.
- B37. A gazdálkodó egység a kezdőnapon értékeli, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos-e abban, hogy lehívja a lízing meghosszabbítására vagy a mögöttes eszköz megvásárlására vonatkozó opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingmegszüntetési opciót. A gazdálkodó egység minden olyan releváns tényt és körülményt figyelembe vesz, amely gazdasági ösztönzést jelent a lízingbevevő számára a lízinghosszabbítási opció lehívásához vagy le nem hívásához, ideértve a tényeknek és körülményeknek a kezdőnap és az opciólehívási nap közötti várható változásait is. A figyelembe vehető tényezők többek között például a következők:
- a) az opcionális időszak szerződéses feltételei piaci összehasonlításban, például:
 - i. az opcionális időszakban fizetendő lízingdíj összege;
 - ii. a változó lízingdíjak és más függő díjak, például a megszüntetési kötbérek és a maradványérték-garanciák összege; és
 - iii. a kezdeti opciós időszakok után lehívható opciók (például a meghosszabbítás időszakának végén a piaci árnál alacsonyabb áron lehívható vételi opció) feltételei;
 - b) a lízingtárgy jelentős végrehajtott (vagy várható) felújítása a szerződés futamideje alatt, amely a lízing meghosszabbítására vagy megszüntetésére vagy a mögöttes eszköz megvásárlására vonatkozó opció lehívhatóvá válásakor várhatóan jelentős gazdasági haszonnal jár a lízingbevevő számára;
 - c) a lízing megszüntetésével kapcsolatos olyan költségek, mint a tárgyalási költségek, az áthelyezési költségek, a lízingbevevő igényeinek megfelelő más mögöttes eszköz azonosításának költségei, az új eszköznek a lízingbevevő tevékenységeibe való integrálásával kapcsolatos költségek vagy a megszüntetési kötbérek és hasonló költségek, ideértve a mögöttes eszköznek a szerződés szerinti állapotban vagy helyen való visszaadásával kapcsolatos költségeket is;
 - d) az adott mögöttes eszköznek a lízingbevevő tevékenységei szempontjából vett fontossága, figyelembe véve például azt, hogy a mögöttes eszköz speciális eszköz-e, a mögöttes eszköz helyét és a megfelelő alternatívák rendelkezésre állását; és
 - e) az opció lehívásának feltételeessége (vagyis az, hogy ha az opció csak egy vagy több feltétel teljesülése mellett hívható le), és a feltételek teljesülésének valószínűsége.
- B38. A lízinghosszabbítási vagy -megszüntetési opció kombinálható egy vagy több más szerződéses jellemzővel (például maradványérték-garanciával) oly módon, hogy a lízingbevevő az opció lehívásától függetlenül lényegében azonos nagyságú minimum vagy fix hozamot garantál a lízingbeadó számára. A gazdálkodó egységnek az ilyen esetekben – a lényegében fix díjakra vonatkozó, B42. bekezdés szerinti útmutatást nem sértve – feltételeznie kell, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos abban, hogy lehívja a lízinghosszabbítási opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingmegszüntetési opciót.

- B39. Minél rövidebb a lízing fel nem mondható időszaka, annál valószínűbb, hogy a lízingbevevő lehívja a lízinghosszabbítási opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingmegszüntetési opciót. Ennek oka, hogy a helyettesítő eszköz megszerzésével kapcsolatos költségek valószínűleg annál magasabbak, minél rövidebb a fel nem mondható időszak.
- B40. Annak értékeléséhez, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos-e az opció lehívásában vagy le nem hívásában, a lízingbevevőnek az adott típusú (akár lízingelt, akár tulajdonolt) eszközök jellemző használati időszakával kapcsolatos múltbeli gyakorlata és annak gazdasági indokai adhatnak támpontot. Például ha a lízingbevevő adott eszköztípusokat jellemzően adott hosszúságú időszakokban használt, vagy adott mögötteseszköz-típusok esetében gyakran lehívja a lízinghosszabbítási opciót, akkor figyelembe kell vennie e múltbeli gyakorlatának gazdasági indokait annak értékelésekor, hogy észszerűen biztos-e a szóban forgó eszközökre vonatkozó lízingopciók lehívásában.
- B41. A 20. bekezdés értelmében a lízingbevevő a kezdőnap után újraértékeli a lízingfutamidőt, ha olyan jelentős esemény vagy a körülmények olyan jelentős változása következik be, amely a lízingbevevő ellenőrzése alatt áll, és amely befolyásolja azt, hogy a lízingbevevő észszerűen biztos-e abban, hogy lehívja a lízingfutamidő általa történő meghatározásakor előzőleg figyelembe nem vett opciót, vagy hogy nem hívja le a lízingfutamidő meghatározásában előzőleg szereplő lízingmegszüntetési opciót. Jelentős esemény vagy a körülmények jelentős változása lehet például:
- a) a lízingtárgy kezdőnapon nem várt felújítása, amely a lízing meghosszabbítására vagy megszüntetésére vagy a mögöttes eszköz megvásárlására vonatkozó opció lehívhatóvá válásakor várhatóan jelentős gazdasági haszonnal jár a lízingbevevő számára;
 - b) a mögöttes eszköz kezdőnapon nem várt jelentős módosítása vagy testre szabása;
 - c) a mögöttes eszköznek a korábban meghatározott futamidőt meghaladó időszakra való allízingbe adása; és
 - d) a lízingbevevő olyan üzleti döntése, amely közvetlenül releváns az opció lehívása vagy le nem hívása szempontjából (például döntés egy kiegészítő eszköz lízingjének meghosszabbításáról, egy alternatív eszköz elidegenítéséről, vagy egy olyan üzleti tevékenység elidegenítéséről, amelyhez a használatijog-eszközt használják).

Lényegében fix lízingdíjak (a 27. bekezdés (a) pontja, a 36. bekezdés (c) pontja és a 70. bekezdés (a) pontja)

- B42. A lízingdíjak magukban foglalják a lényegében fix lízingdíjakat is. A lényegében fix lízingdíjak olyan díjak, amelyek valamilyen formai szempontból változóak lehetnek, de lényegében elkerülhetetlenek. Lényegében fix lízingdíjakról van szó például, ha:
- a) a díjak változó lízingdíjként strukturáltak, de valójában nem tartalmaznak változékonyságot. E díjak olyan változékonysági rendelkezéseket tartalmaznak, amelyeknek nincs valós gazdasági tartalma. Ilyen típusú díjak lehet például a következők:
 - i. olyan díjak, amelyeket csak akkor kell kifizetni, ha az eszköz bizonyítottan üzemelni képes a lízing alatt, vagy egy olyan esemény bekövetkezésekor, amelynek elmaradására nincs valós esély; vagy
 - ii. olyan díjak, amelyek kezdetben a mögöttes eszköz használatához kötődő változó lízingdíjként vannak strukturálva, de amelyek változékonysága egy, a kezdőnap utáni időpontban megszűnik, vagyis e díjak a lízing hátralévő futamidejére fix díjakká válnak. E díjak a változékonyság megszűnésétől lényegében fix díjaknak minősülnek;
 - b) a lízingbevevőnek többféle lehetősége van a díjak megfizetésére, de ezek közül csak egy realisztikus. A gazdálkodó egységnek ebben az esetben a realisztikus lehetőséget kell lízingdíjként kezelnie;
 - c) a lízingbevevőnek többféle realisztikus lehetősége van a díjak megfizetésére, amelyek közül legalább az egyiket ki kell választania. A gazdálkodó egységnek ebben az esetben azt a lehetőséget kell lízingdíjként kezelnie, amelyik (diszkontált alapon) a legalacsonyabb értékű.

A lízingbevevő kezdőnap előtti részvétele a mögöttes eszközben***A lízingbevevőnek a mögöttes eszköz előállításával vagy kialakításával kapcsolatos költségei***

- B43. A gazdálkodó egység a lízinget még azelőtt megtárgyalhatja, mielőtt a mögöttes eszköz a lízingbevevő rendelkezésére állna. Egyes lízingeknél előfordul, hogy a mögöttes eszközt a lízingbevevő használati igényeinek megfelelően kell előállítani vagy át kell alakítani. A szerződés feltételeitől függően előfordulhat, hogy a lízingbevevőnek az eszköz előállításával vagy kialakításával kapcsolatban díjakat kell fizetnie.
- B44. Ha a lízingbevevőnek a mögöttes eszköz előállításával vagy kialakításával kapcsolatban költségei merülnek fel, azokat más alkalmazandó standardok, például az IAS 16 standard alapján kell elszámolnia. A lízingbevevő által a mögöttes eszköz használati jogáért fizetett díjak nem tartoznak a mögöttes eszköz előállításával vagy kialakításával kapcsolatos költségek közé. A mögöttes eszköz használati jogáért fizetett díjak ütemezésüktől függetlenül lízingdíjak.

A mögöttes eszköz tulajdonjoga

- B45. Előfordulhat, hogy a lízingbevevő még azelőtt megszerzi a mögöttes eszköz tulajdonjogát, mielőtt az átszállna a lízingbeadóra, és az eszközt a lízingbevevő lízingbe venné. A tulajdonjog megszerzése önmagában nem határozza meg az ügylet elszámolásának módját.
- B46. Ha a lízingbevevő a mögöttes eszközt még azelőtt ellenőrzi (vagy még azelőtt ellenőrzést szerez felette), mielőtt azt átadná a lízingbeadónak, akkor az ügylet visszlízingügylet, és a 98–103. bekezdésnek megfelelően kell elszámolni.
- B47. Ha azonban a lízingbevevő nem szerez azelőtt ellenőrzést a mögöttes eszköz felett, mielőtt azt átadná a lízingbeadónak, akkor az ügylet nem visszlízingügylet. Ez az eset állhat fenn például akkor, ha a gyártó, a lízingbeadó és a lízingbevevő olyan ügyletet köt, amelyben a gyártótól a lízingbeadó megvásárolja az eszközt, majd azt lízingbe adja a lízingbevevőnek. Előfordulhat, hogy a lízingbevevő még a tulajdonjog lízingbeadóra való átszállása előtt megszerzi a mögöttes eszköz tulajdonjogát. Ebben az esetben, ha a lízingbevevő megszerzi a mögöttes eszköz tulajdonjogát, de nem szerez a felett ellenőrzést, mielőtt azt átadná a lízingbeadónak, akkor az ügyletet nem visszlízingügyletként, hanem lízingként kell elszámolni.

A lízingbevevő közzétételei (59. bekezdés)

- B48. A gazdálkodó egységnek annak meghatározásakor, hogy az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez szükség van-e további információra lízingtevékenységeiről, azt kell figyelembe vennie, hogy:
- a) az információ releváns-e a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. A lízingbevevőnek csak akkor kell rendelkezésre bocsátania az 59. bekezdés szerinti további információt, ha az várhatóan releváns a pénzügyi kimutatások felhasználói számára. Ez akkor valószínű, ha az információ segíti az említett felhasználókat a következők megértésében:
- a lízing rugalmassága. A lízing például akkor rugalmas, ha a lízingbevevő a lízing megszüntetésére vagy kedvező feltételű meghosszabbítására vonatkozó opciók lehívásával csökkenteni tudja kitétségét;
 - a lízingből fakadó korlátozások. A lízingből például akkor fakadhat korlátozás, ha a lízingbevevő köteles fenntartani bizonyos pénzügyi arányokat;
 - a közzétett információk kulcsváltozókkal szembeni érzékenysége. A közzétett információ érzékeny lehet például a jövőbeli változó lízingdíjakkal szemben;
 - a lízingek egyéb kockázatainak való kitétség;
 - az ágazati gyakorlattól való eltérés. Ilyen eltérés lehet például olyan szokatlan vagy egyedi lízingfeltételek fennállása, amelyek befolyásolják a lízingbevevő lízingportfólióját;
- b) az információ nyilvánvaló-e az elsődleges pénzügyi kimutatások információiból vagy közzé van-e téve a megjegyzésekben. A lízingbevevőnek nem kell megismételnie a pénzügyi kimutatásokban máshol már bemutatott információkat.

- B49. Az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez a körülményektől függően esetleg szükséges, változó lízingdíjakkal kapcsolatos további információk közé olyan információk tartozhatnak, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelhetik például a következőket:
- a) a lízingbevevő okai a változó lízingdíjak alkalmazására és e díjak előfordulási gyakorisága;
 - b) a változó lízingdíjak fix díjakhoz viszonyított relatív nagysága;
 - c) a változó lízingdíjak kulcsváltozói és annak ismertetése, hogy a díjak várhatóan miként változnak a kulcsváltozók mozgásával összefüggésben; és
 - d) a változó lízingdíjak egyéb működési és pénzügyi hatásai.
- B50. Az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez a körülményektől függően esetleg szükséges, hosszabbítási vagy megszüntetési opciókkal kapcsolatos további információk közé olyan információk tartozhatnak, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelhetik például a következőket:
- a) a lízingbevevő okai a hosszabbítási vagy megszüntetési opciók alkalmazására és ezen opciók előfordulási gyakorisága;
 - b) az *opcionális lízingdíjak* lízingdíjakhoz viszonyított relatív nagysága;
 - c) a lízingkötelezettségek értékelésében figyelmen kívül hagyott opciók lehívásának gyakorisága; és
 - d) az említett opciók egyéb működési és pénzügyi hatásai.
- B51. Az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez a körülményektől függően esetleg szükséges, maradványérték-garanciákkal kapcsolatos további információk közé olyan információk tartozhatnak, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelhetik például a következőket:
- a) a lízingbevevő okai a maradványérték-garanciák nyújtására és e garanciák előfordulási gyakorisága;
 - b) a lízingbevevő maradványérték-kockázattal szembeni kitettségének nagysága;
 - c) a garantált mögöttes eszközök jellege; és
 - d) az említett garanciák egyéb működési és pénzügyi hatásai.
- B52. Az 51. bekezdésben foglalt közzétételi cél eléréséhez a körülményektől függően esetleg szükséges, visszlízingügyletekkel kapcsolatos további információk közé olyan információk tartozhatnak, amelyek segítségével a pénzügyi kimutatások felhasználói értékelhetik például a következőket:
- a) a lízingbevevő okai a visszlízingügyletekre és ezen ügyletek előfordulási gyakorisága;
 - b) az egyedi visszlízingügyletek alapfeltételei;
 - c) a lízingkötelezettségek értékelésében figyelmen kívül hagyott díjak; és
 - d) a visszlízingügyletek cash flow-hatása a beszámolási időszakban.

A lízing lízingbeadó általi minősítése (61–66. bekezdés)

- B53. A jelen standardban a lízingbeadók számára előírt lízingminősítés azon alapul, hogy a lízing milyen mértékben adja át a mögöttes eszköz tulajdonlásával járó kockázatokat és hasznokat. A kockázatok közé tartoznak a kapacitáskihasználatlanságból vagy műszaki avulásból származó veszteségek, valamint a gazdasági körülmények változásából eredő hozammódosulások lehetősége. A hasznokat képviselheti a mögöttes eszköz gazdasági élettartama alatt történő nyereséges működésére, valamint értékének növekedéséből vagy a maradványérték realizálásából származó nyereségre vonatkozó várakozás.
- B54. A lízingszerződés olyan feltételeket is tartalmazhat, amelyek értelmében a lízingdíjakat a kötési nap és a kezdőnap között bekövetkező bizonyos változásoknak megfelelően módosítani kell (ilyen például a mögöttes eszköz lízingbeadónál felmerült bekerülési értékének változása, vagy a lízingbeadó lízingfinanszírozási költségeinek változása). Ilyen esetben a lízing minősítése céljából úgy kell tekinteni, mintha az említett változások hatása a kötési napon következett volna be.

- B55. Ha egy lízing mind telek-, mind épület-összetevőket tartalmaz, akkor a lízingbeadónak az egyes összetevőket külön-külön kell pénzügyi vagy operatív lízingnek minősítenie a 62–66. és a B53–B54. bekezdésnek megfelelően. Annak meghatározásakor, hogy a telekösszetevő operatív vagy pénzügyi lízing-e, fontos szempont, hogy a telek normál körülmények között határozatlan gazdasági élettartammal rendelkezik.
- B56. Ha a telek- és épületlízing minősítéséhez és elszámolásához szükséges, a lízingbeadónak a lízingdíjakat (beleértve az előre egy összegben megfizetett összegeket is) a lízing telekösszetevőjében és épület-összetevőjében lévő lízingérdekeltségek kötési napon érvényes valós értékeinek egymáshoz viszonyított arányában kell felosztania a telek- és az épület-összetevő között. Amennyiben a lízingdíjakat nem lehet megbízhatóan felosztani a két összetevő között, a teljes lízing pénzügyi lízingnek minősül, kivéve, ha egyértelmű, hogy mindkét összetevő operatív lízing, amely esetben a teljes lízing operatív lízingnek minősül.
- B57. A lízingbeadó az olyan telek- és épületlízingnél, amelynél a telekösszetevő értéke nem lényeges, a telket és az épületeket a lízingminősítés céljából összevontan, egy egységként kezelheti és a 62–66. és a B53–B54. bekezdés alapján pénzügyi vagy operatív lízingnek minősítheti. A lízingbeadónak ilyen esetben az épületek gazdasági élettartamát kell a teljes mögöttes eszköz gazdasági élettartamának tekinteni.

Az allízing minősítése

- B58. Allízing minősítésekor a közbenső lízingbevevőnek az allízinget a következőképpen kell pénzügyi lízingnek vagy operatív lízingnek minősítenie:
- a) ha a fő lízing olyan rövid futamidejű lízing, amelyet a lízingbevevő a 6. bekezdés szerint számolt el, akkor az allízinget operatív lízingnek kell minősítenie;
 - b) ellenkező esetben az allízinget a fő lízingből származó használatijog-eszköz alapján kell minősítenie, vagyis nem a mögöttes eszköz (például a lízing tárgyát képező ingatlan, gép vagy berendezés) alapján.

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 2019. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves beszámolási időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás megengedett azon gazdálkodó egységek számára, amelyek az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standardot a jelen standard első alkalmazásának időpontjában vagy azt megelőzően már alkalmazzák. Ha a gazdálkodó egység a jelen standardot korábban alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.

ÁTTÉRÉS

- C2. A C1–C19. bekezdés követelményei szempontjából az első alkalmazás időpontja azon éves beszámolási időszak kezdete, amelyben a gazdálkodó egység először alkalmazza a jelen standardot.

A lízing fogalma

- C3. Az első alkalmazás időpontjában a gazdálkodó egységnek gyakorlati megoldásként nem kell újraértékelnie, hogy a szerződés lízing-e, vagy lízinget tartalmaz-e. A gazdálkodó egység ehelyett a következőként járhat el:
- a) a jelen standardot alkalmazhatja azokra a szerződésekre, amelyeket az IAS 17 *Lízingek* standard és az IFRIC 4 *Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget* értelmezés alapján korábban lízingként azonosítottak. A gazdálkodó egységnek ezekre a lízingekre a C5–C18. bekezdés áttérési követelményeit kell alkalmaznia;
 - b) a jelen standardot nem kell alkalmaznia azokra a szerződésekre, amelyeket az IAS 17 standard és az IFRIC 4 értelmezés alapján korábban nem azonosítottak lízinget tartalmazóként.

- C4. Ha a gazdálkodó egység a C3. bekezdés szerinti gyakorlati megoldást választja, közzé kell tennie ezt a tényt, és a gyakorlati megoldást minden szerződésére alkalmaznia kell. Ennek eredményeként a gazdálkodó egységnek a 9–11. bekezdés követelményeit csak az első alkalmazás időpontjában vagy azt követően létrejött (vagy módosított) szerződésekre kell alkalmaznia.

Lízingbevevők

- C5. A lízingbevevőnek a jelen standardot a következőképpen kell alkalmaznia lízingjeire: vagy
- a) minden korábbi bemutatott beszámolási időszak tekintetében visszamenőlegesen, az IAS 8 *Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák* standardnak megfelelően; vagy
 - b) visszamenőlegesen, a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását az első alkalmazás időpontjában megjelenítve, a C7–C13. bekezdésnek megfelelően.
- C6. A lízingbevevőnek a C5. bekezdés szerinti választást következetesen minden olyan lízingre alkalmaznia kell, amelyben lízingbevevő.
- C7. Ha a lízingbevevő a jelen standardot a C5. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza, akkor nem jeleníthet meg összehasonlító információkat. A lízingbevevőnek ehelyett a jelen standard első alkalmazásának halmozott hatását a felhalmozott eredmény (vagy a saját tőke más megfelelő komponense) nyitóegyenlegének kiigazításaként kell megjelenítenie az első alkalmazás időpontjában.

Korábban operatív lízingnek minősített lízingek

- C8. Ha a lízingbevevő a jelen standardot a C5. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza, akkor:
- a) a korábban az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített lízingek esetében az első alkalmazás időpontjában meg kell jelenítenie egy lízingkötelezettséget. A lízingbevevőnek ezt a lízingkötelezettséget a hátralévő lízingdíjak jelenértékén kell értékelnie, az első alkalmazás időpontjában érvényes járulékos lízingbevevői kamatlábbal diszkontálva;
 - b) a korábban az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített lízingek esetében az első alkalmazás időpontjában meg kell jelenítenie egy használatijog-eszközt. A lízingbevevőnek lízingenként külön-külön el kell döntenie, hogy a használatijog-eszközt miként értékeli: vagy
 - i. könyv szerinti értéken, mintha a jelen standardot alkalmazta volna a kezdőnap óta, de az első alkalmazás időpontjában érvényes járulékos lízingbevevői kamatlábbal diszkontálva; vagy
 - ii. a lízingkötelezettséggel azonos értéken, kiigazítva az adott lízing kapcsán a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban közvetlenül az első alkalmazás időpontját megelőzően megjelenített előre kifizetett vagy elhatárolt lízingdíjak értékével;
 - c) a használatijog-eszközökre az első alkalmazás időpontjában az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* standardot kell alkalmaznia, kivéve, ha a C10. bekezdés (b) pontja szerinti gyakorlati megoldást alkalmazza.
- C9. A C8. bekezdés követelményei ellenére a lízingbevevő a korábban az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített lízingek esetében:
- a) áttéréskor nem köteles kiigazítást végezni az olyan lízingek kapcsán, amelyek esetében a mögöttes eszköz kísértékű (a B3–B8. bekezdésnek megfelelően), és amelyeket a 6. bekezdés alapján számol el. A lízingbevevőnek az ilyen lízingeket az első alkalmazás időpontjától a jelen standardnak megfelelően kell elszámolnia;
 - b) áttéréskor nem köteles kiigazítást végezni az olyan lízingek kapcsán, amelyeket korábban az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard szerinti valósérték-moddal befektetési célú ingatlanként számolt el. A lízingbevevőnek az ilyen lízingekből származó használatijog-eszközt és lízingkötelezettséget az első alkalmazás időpontjától az IAS 40 standardnak és a jelen standardnak megfelelően kell elszámolnia;
 - c) a korábban az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített és az első alkalmazás időpontjától az IAS 40 standard szerinti valósérték-moddal befektetési célú ingatlanként elszámolt lízingek esetében a használatijog-eszközt az első alkalmazás időpontjában valós értéken kell értékelnie. A lízingbevevőnek az ilyen lízingekből származó használatijog-eszközt és lízingkötelezettséget az első alkalmazás időpontjától az IAS 40 standardnak és a jelen standardnak megfelelően kell elszámolnia.

- C10. Ha a lízingbevevő a jelen standardot a C5. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza visszamenőlegesen a korábban az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített lízingekre, akkor az alábbi gyakorlati megoldások közül egyet vagy többet is választhat. A lízingbevevő e gyakorlati megoldásokat lízingenként külön-külön alkalmazhatja:
- a) a lízingbevevő dönthet úgy, hogy a meglehetősen hasonló jellemzőkkel (például hasonló fennmaradó lízingfutamidővel, hasonló kategóriájú mögöttes eszközzel, hasonló gazdasági környezettel) rendelkező lízingek portfóliójára egyetlen diszkontrátát alkalmaz;
 - b) a lízingbevevő dönthet úgy, hogy az értékvesztési felülvizsgálat alternatívájaként közvetlenül az első alkalmazás időpontját megelőzően értékeli, hogy a lízingek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard szerint hátrányosak-e. Ha a lízingbevevő ezt a gyakorlati megoldást választja, akkor a használatijog-eszközt az első alkalmazás időpontjában ki kell igazítani a hátrányos lízingek kapcsán a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban közvetlenül az első alkalmazás időpontját megelőzően megjelenített céltartalékok összegével;
 - c) a lízingbevevő dönthet úgy, hogy a C8. bekezdés követelményeit nem alkalmazza az olyan lízingekre, amelyek futamideje az első alkalmazás időpontját követő 12 hónapon belül véget ér. Ebben az esetben a lízingbevevőnek:
 - i. az említett lízingeket ugyanúgy kell elszámolnia, mint a 6. bekezdésben említett rövid futamidejű lízingeket; és
 - ii. az említett lízingekkel kapcsolatos költségeket az első alkalmazás időpontját magában foglaló éves beszámolási időszakban fel kell tüntetnie a rövid futamidejű lízingekre vonatkozó közzétételben;
 - d) a lízingbevevő dönthet úgy, hogy az első alkalmazás időpontjában a használatijog-eszköz értékelésénél nem veszi figyelembe a kezdeti közvetlen költségeket;
 - e) a lízingbevevő dönthet úgy, hogy visszatekintést alkalmaz, például a lízingfutamidő meghatározásakor, ha a szerződés lízinghosszabbítási vagy -megszüntetési opciót tartalmaz.

Korábban pénzügyi lízingnek minősített lízingek

- C11. Ha a lízingbevevő úgy dönt, hogy a jelen standardot a C5. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza a korábban az IAS 17 standard alapján pénzügyi lízingnek minősített lízingekre, akkor az első alkalmazás időpontjában a használatijog-eszköz és a lízingkötelezettség könyv szerinti értéke megegyezik a lízingszükszükségnek és a lízingkötelezettségnek közvetlenül az említett időpont előtt az IAS 17 standard alapján értékelt könyv szerinti értékével. A lízingbevevőnek az ilyen lízingek esetében a használatijog-eszközt és a lízingkötelezettséget az első alkalmazás időpontjától a jelen standardnak megfelelően kell elszámolnia.

Közzététel

- C12. Ha a lízingbevevő úgy dönt, hogy a jelen standardot a C5. bekezdés (b) pontjának megfelelően alkalmazza, akkor közzé kell tennie az IAS 8 standard 28. bekezdésében előírt, első alkalmazásra vonatkozó információkat, az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában meghatározott információk kivételével. Az IAS 8 standard 28. bekezdésének (f) pontjában meghatározott információk helyett a lízingbevevőnek a következőket kell közzétennie:
- a) az első alkalmazás időpontjában a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített lízingkötelezettségekre alkalmazott súlyozott átlagos járulékos lízingbevevői kamatláb; és
 - b) az alábbiak közötti különbség magyarázata:
 - i. az első alkalmazás időpontját közvetlenül megelőző éves beszámolási időszak végén az IAS 17 standard alapján közzétett, operatív lízinggel kapcsolatos elkötelezettségek, a C8. bekezdés (a) pontjának megfelelően az első alkalmazás időpontjában érvényes járulékos kamatlábbal diszkontálva; és
 - ii. az első alkalmazás időpontjában a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenített lízingkötelezettségek.
- C13. Ha a lízingbevevő egy vagy több C10. bekezdés szerinti gyakorlati megoldást alkalmaz, közzé kell tennie ezt a tényt.

Lízingbeadók

- C14. A C15. bekezdésben leírtak kivételével a lízingbeadó áttérésakor nem köteles kiigazítást végezni az olyan lízingek kapcsán, amelyekben lízingbeadó, és azokat az első alkalmazás időpontjától a jelen standardnak megfelelően kell elszámolnia.
- C15. A közbenső lízingbeadónak:
- a) újra kell értékelnie az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek minősített és az első alkalmazás időpontjában folyamatban lévő allízingeket, annak meghatározása céljából, hogy az egyes allízingeket a jelen standard alapján operatív vagy pénzügyi lízingnek kell-e minősíteni. A közbenső lízingbeadónak ezt az értékelést az első alkalmazás időpontjában kell elvégeznie a fő lízing és az allízing abban az időpontban érvényes fennmaradó szerződéses feltételei alapján;
 - b) az IAS 17 standard alapján operatív lízingnek, a jelen standard alapján viszont pénzügyi lízingnek minősített allízingek esetében az allízinget az első alkalmazás időpontjában létrejött új pénzügyi lízingként kell elszámolnia.

Az első alkalmazás időpontját megelőző visszlízingügyletek

- C16. A gazdálkodó egység az első alkalmazás időpontját megelőzően létrejött visszlízingügyleteket nem értékelheti újra annak meghatározása céljából, hogy a mögöttes eszköz átadása teljesíti-e az IFRS 15 standard szerinti értékesítésként való elszámolás feltételeit.
- C17. Ha a visszlízingügyletet az IAS 17 standard alapján értékesítésként és pénzügyi lízingként számolta el, az eladó-lízingbevevőnek:
- a) a visszlízinget ugyanúgy kell elszámolnia, mint az első alkalmazás időpontjában meglévő bármely más pénzügyi lízinget; és
 - b) a lízingfutamidő alatt továbbra is amortizálnia kell az értékesítés nyereségét.
- C18. Ha a visszlízingügyletet az IAS 17 standard alapján értékesítésként és operatív lízingként számolta el, az eladó-lízingbevevőnek:
- a) a visszlízinget ugyanúgy kell elszámolnia, mint az első alkalmazás időpontjában meglévő bármely más operatív lízinget; és
 - b) a visszlízinggel kapcsolatos használatijog-eszközt ki kell igazítania a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban közvetlenül az első alkalmazás időpontját megelőzően megjelenített, nem piaci feltételekkel kapcsolatos elhatárolt nyereségekkel vagy veszteségekkel.

Üzleti kombinációk tekintetében korábban megjelenített összegek

- C19. Ha a lízingbevevő korábban egy üzleti kombináció részeként megszerzett operatív lízing kedvező vagy kedvezőtlen feltételeivel kapcsolatban az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard alapján eszközt vagy kötelezettséget jelenített meg, azt az első alkalmazás időpontjában ki kell vezetnie, és a használatijog-eszköz könyv szerinti értékét a megfelelő értékkel ki kell igazítania.

Hivatkozások az IFRS 9 standardra

- C20. 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

- C21. A jelen standard hatályon kívül helyezi az alábbi standardokat és értelmezéseket:
- a) IAS 17 *Lízingek*;
 - b) IFRIC 4 *Annak meghatározása, hogy egy megállapodás tartalmaz-e lízinget*;
 - c) SIC-15 *Operatív lízingek – ösztönzők*; és
 - d) SIC-27 *A lízing jogi formáját magában foglaló tranzakciók tartalmi megítélése*.

*D. függelék***Más standardok módosításai**

Ez a függelék a jelen standard IASB általi kibocsátása következtében más standardokban szükségessé vált módosításokat tartalmazza. A gazdálkodó egységnek a módosításokat a 2019. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha a gazdálkodó egység egy korábbi időszakra alkalmazza a jelen standardot, ezeket a módosításokat is alkalmaznia kell erre a korábbi időszakra.

A gazdálkodó egység nem alkalmazhatja az IFRS 16 standardot az IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel standard alkalmazását megelőzően (lásd a C1. bekezdést).

Következésképpen, a 2016. január 1-jén hatályban lévő standardok esetében az e függelékben szereplő módosítások a standardok 2016. január 1-jén hatályos, az IFRS 15 által módosított szövegén alapulnak. Az említett standardok szövege semmilyen egyéb, 2016. január 1-jén hatályban nem lévő módosítást nem tartalmaz.

A 2016. január 1-jén hatályban nem lévő standardok esetében az e függelékben szereplő módosítások a standardok eredetileg közzétett, az IFRS 15 által módosított szövegén alapulnak. Az említett standardok szövege semmilyen egyéb, 2016. január 1-jén hatályban nem lévő módosítást nem tartalmaz.

IFRS 1 A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok első alkalmazása

A 30. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 39AB. bekezdéssel.

A valós érték alkalmazása vélelmezett bekerülési értéként

30. Ha a gazdálkodó egység a valós értéket alkalmazza a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásában *vélelmezett bekerülési értéként* az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére, egy befektetési célú ingatlanra, egy immateriális eszközre vagy egy használati-jog-eszközre (lásd a D5. és a D7. bekezdést), a gazdálkodó egység első, IFRS-ek szerinti pénzügyi kimutatásaiban a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatás minden tételesoráról közzé kell tenni:

a) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 39AB. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 30. a C4. a D1., a D7., a D8B. és a D9. bekezdést, elhagyta a D9A. bekezdést, és kiegészítette a standardot a D9B–D9E. bekezdéssel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

A C4. bekezdés módosul.

Az üzleti kombinációk mentessége

...

- C4. Ha az első alkalmazó nem alkalmazza visszamenőlegesen az IFRS 3 standardot egy múltbeli üzleti kombinációra, ez az alábbi következményekkel jár az adott üzleti kombinációra:

a) ...

- f) Ha egy múltbeli üzleti kombináció során megszerzett eszközt vagy átvállalt kötelezettséget a korábbi számviteli szabályozás szerint nem jelenítettek meg, annak nem nulla lesz a vélelmezett bekerülési értéke a pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti nyitó kimutatásban. A felvásárlónak ehelyett azt olyan módszerrel kell megjelenítenie és értékelnie a pénzügyi helyzetre vonatkozó konszolidált kimutatásában, ahogyan azt az IFRS-ek a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásában előírnák. Például: ha a felvásárló a korábbi számviteli szabályozásával összhangban nem aktiválta a múltbeli üzleti kombinációban megszerzett azon lízingeket, amelyekben a felvásárolt lízingbevevő volt, akkor e lízingeket úgy kell

aktiválnia a konszolidált pénzügyi kimutatásaiban, mint ahogyan azt az IFRS 16 *Lízingek* standard előírja a felvásárolt pénzügyi helyzetre vonatkozó, IFRS-ek szerinti kimutatásában. Hasonlóan, ha a felvásárló a korábbi számviteli szabályozásával összhangban nem jelenített meg egy olyan függő kötelezettséget, amely az IFRS-ekre való áttérés időpontjában még fennáll, akkor a felvásárlónak ezt a függő kötelezettséget erre az időpontra meg kell jelenítenie, kivéve, ha az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard annak megjelenítését megtiltja a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban. Viszont ha egy eszközt vagy kötelezettséget a goodwill foglalt magában a korábbi számviteli szabályozás szerint, de elkülönítetten kellene megjeleníteni az IFRS 3 standard szerint, akkor ez az eszköz vagy kötelezettség a goodwillben marad, kivéve, ha az IFRS-ek előírják annak megjelenítését a felvásárolt pénzügyi kimutatásaiban.

g) ...

A D. függelékben a D1., D7., D8B. és D9. bekezdés módosul. A D9A. bekezdést el kell hagyni. A standard kiegészül a D9B–D9E. bekezdéssel.

Mentességek más IFRS-ek alól

...

D1. A gazdálkodó egység az alábbi mentességek közül egyet vagy többet is választhat:

a) ...

d) lízingek (D9. és D9B–D9E. bekezdés);

...

Vélelmezett bekerülési érték

...

D7. A D5. és a D6. bekezdésben foglalt választások szintén elérhetők:

a) befektetési célú ingatlanokra, ha a gazdálkodó egység az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardban szereplő bekerülésiérték-modell alkalmazását választja;

(aa) használatijog-eszközökre (IFRS 16 *Lízingek*); valamint

b) ...

...

D8B. Egyes gazdálkodó egységek olyan ingatlanokkal, gépekkel és berendezésekkel, használatijog-eszközökkel vagy immateriális javakkal rendelkeznek, amelyeket díjszabályozás hatálya alá tartozó tevékenységekben használnak vagy használtak korábban. Az ilyen tételek könyv szerinti értékében olyan összegek is szerepelhetnek, amelyeket a korábbi számviteli szabályozás szerint határoztak meg, azonban nem felelnek meg az IFRS-ekkel összhangban történő aktiválás feltételeinek. Ebben az esetben az első alkalmazó az ilyen tételeknél alkalmazhatja a korábbi számviteli szabályozás szerinti könyv szerinti értéket vélelmezett bekerülési értéként az IFRS-ekre való áttérés időpontjában. Ha egy gazdálkodó egység valamely tételre alkalmazza ezt a mentességet, nem köteles ezt valamennyi tételre alkalmazni. Az IFRS-ekre való áttérés időpontjában a gazdálkodó egységnek – az IAS 36 standarddal összhangban – értékvesztési szempontból tesztelnie kell a mentesség alkalmazásával érintett minden egyes tételt. E bekezdés alkalmazásában a tevékenységek akkor tartoznak árszabályozás hatálya alá, ha a vevőknek a termékekért és szolgáltatásokért felszámítható árak meghatározására vonatkozó keretelvek vonatkoznak rájuk, és ezeket a keretelveket (az IFRS 14 *Szabályozott tevékenységekre képzett elhatárolások* standardban meghatározott) árszabályozó felülyeli és/vagy hagyja jóvá.

Lízingek

D9. Azt, hogy egy az IFRS-ekre való áttérés időpontjában létező szerződés tartalmaz-e lízinget, az első alkalmazó az IFRS 16 standard 9–11. bekezdésének alkalmazásával, az említett időpontban fennálló tények és körülmények alapján határozhatja meg.

D9A. [Törölve]

D9B. Lízingkötelezettségek és használatijog-eszközök megjelenítésekor a lízingbevevő első alkalmazó minden lízingje esetében alkalmazhatja a következő megközelítést (a D9D. bekezdésben ismertetett gyakorlati megoldások függvényében):

a) a lízingkötelezettséget az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában értékeli. Ha a lízingbevevő ezt a megközelítést követi, az adott lízingkötelezettséget a hátralévő lízingdíjak (lásd a D9E. bekezdést) jelenértékén kell értékelnie, a diszkontáláshoz az IFRS-ekre való áttérés időpontjában fennálló járulékos lízingbevevői kamatlábat (lásd a D9E. bekezdést) használva;

- b) a használatijog-eszközt az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában értékeli. A lízingbevevő lízingenként választhat, hogy a használatijog-eszközt:
- könyv szerinti értéken értékeli, mintha az IFRS 16 standardot a lízing kezdőnapja óta (lásd a D9E. bekezdést) alkalmazta volna, de az értéket az IFRS-ekre való áttérés időpontjában fennálló járulékos lízingbevevői kamatlábbal diszkontálva; vagy
 - a lízingkötelezettség összegével megegyező összegben értékeli, kiigazítva azt az adott lízinghez kapcsolódó, a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban közvetlenül az IFRS-ekre történő áttérés időpontja előtt megjelenített esetleges előre kifizetett vagy elhatárolt lízingdíjak összegével;
- c) az IAS 36 standardot alkalmazza a használatijog-eszközhöz az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában.
- D9C. A D9B. bekezdésben megállapított követelmények ellenére, a lízingbevevő első alkalmazó valós értéken értékeli a használatijog-eszközt az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában azon lízingek esetében, amelyek megfelelnek a befektetési célú ingatlan IAS 40 standard szerinti fogalmának, és amelyek értékeléséhez az IFRS-ekre történő áttérés időpontja óta az IAS 40 standardban meghatározott valószínűség-modellt használja.
- D9D. A lízingbevevő első alkalmazó az IFRS-ekre történő áttérés időpontjában a következő eljárások közül egyet vagy többet alkalmazhat lízingenkénti alapon:
- egységes diszkontrátát alkalmaz az észszerűen hasonló tulajdonságokkal rendelkező lízingek portfóliójára (pl. mögöttes eszközök hasonló osztályához tartozó, hasonló fennmaradó lízingfutamidővel rendelkező, hasonló gazdasági környezetben megkötött lízingek);
 - úgy dönt, hogy nem alkalmazza a D9B. bekezdés követelményeit azon lízingekre, amelyek esetében a lízingfutamidő (lásd a D9E. bekezdést) az IFRS-ekre történő áttérés időpontjától számított 12 hónapon belül lezárul. Ehelyett a gazdálkodó egységnek ezeket a lízingeket úgy kell elszámolnia (és azok esetében olyan közzétételeket kell alkalmaznia), mintha azok az IFRS 16 standard 6. bekezdésének megfelelően elszámolt rövid futamidejű lízingek lennének;
 - úgy dönt, hogy nem alkalmazza a D9B. bekezdés követelményeit azon lízingekre, amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű (lásd az IFRS 16 standard B3–B8. bekezdését). Ehelyett a gazdálkodó egységnek ezeket a lízingeket az IFRS 16 standard 6. bekezdésének megfelelően kell elszámolnia (és azok esetében ennek megfelelő közzétételeket kell alkalmaznia);
 - kizárja a kezdeti közvetlen költségeket (lásd a D9E. bekezdést) a használatijog-eszköznek az IFRS-ekre történő áttérés időpontjaktól való értékeléséből;
 - visszatekintést alkalmaz, például a lízingfutamidő meghatározásakor, ha a szerződés a lízing meghosszabbítását vagy megszüntetését lehetővé tevő opciókat tartalmaz.
- D9E. A lízingdíj, a lízingbevevő, a járulékos lízingbevevői kamatláb, a lízing kezdőnapja, a kezdeti közvetlen költség és a lízingfutamidő az IFRS 16 standardban meghatározott fogalmak, amelyeket ez a standard is az ott meghatározott értelemben használ.

IFRS 3 Üzleti kombinációk

A 14. és a 17. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 28A. és 28B. bekezdéssel és a vonatkozó címekkel, valamint a 64M. bekezdéssel.

Megjelenítési feltételek

...

14. A B31–B40. bekezdés az immateriális javak megjelenítéséhez ad útmutatót. A 22–28B. bekezdés meghatározza az olyan azonosítható eszközök és kötelezettségek típusait, amelyek olyan tételeket tartalmaznak, amelyekre a jelen IFRS a megjelenítési elv és feltételek alól korlátozott kivételeket biztosít.

Az üzleti kombináció során megszerzett azonosítható eszközök és átvállalt kötelezettségek besorolása vagy megjelölése

...

17. A jelen IFRS a 15. bekezdésben foglalt elvvel kapcsolatban két kivételt tartalmaz:
- a) az IFRS 16 *Lízingek* standarddal összhangban az olyan lízingszerződés operatív lízingként vagy pénzügyi lízingként való besorolása, amelyben a felvásárolt lízingbeadó; valamint
 - b) ...

Lízingek, ahol a felvásárolt a lízingbevevő

- 28A. A felvásárló használatijog-eszközöket és lízingkötelezettségeket jelenít meg az IFRS 16 standardnak megfelelően azonosított olyan lízingek tekintetében, amelyek esetén a felvásárolt a lízingbevevő. A felvásárló nem köteles használatijog-eszközöket és lízingkötelezettségeket megjeleníteni a következő lízingek tekintetében:
- a) amelyek esetében (az IFRS 16 standardban meghatározott) lízingfutamidő az akvizíció időpontjától számított 12 hónapon belül lezárul; vagy
 - b) amelyek esetében a mögöttes eszköz kisértékű (lásd az IFRS 16 standard B3–B8. bekezdését).
- 28B. A felvásárló a lízingkötelezettséget az (IFRS 16 standardban meghatározott) hátralévő lízingdíjak jelenértékén értékeli, mintha a megszerzett lízing új lízing lenne az akvizíció időpontjában. A felvásárló a használatijog-eszközt a lízingkötelezettséggel megegyező összegben értékeli, kiigazítva azt attól függően, hogy a lízing feltételei a piaci feltételekhez képest kedvezőek vagy kedvezőtlenek-e.

Hatálybalépés napja

...

- 64M. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 14., a 17., a B32. és a B42. bekezdést, elhagyta a B28–B30. bekezdést és a vonatkozó címeket, és kiegészítette a standardot a 28A–28B. bekezdéssel és a vonatkozó címekkel. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

A B. függelékben a B28–B30. bekezdést és a vonatkozó címeket el kell hagyni, és a B32. és B42. bekezdést módosítani kell.

B28. [Törölve]

B29. [Törölve]

B30. [Törölve]

Immateriális javak

...

- B32. A szerződéses-jogi kritériumnak megfelelő immateriális eszköz azonosítható még akkor is, ha az eszköz nem átadható vagy a felvásárolttól vagy más jogoktól és kötelezettségektől nem elválasztható. Például:
- a) [törölve]
 - b) ...

Operatív lízingek alá tartozó eszközök, amely lízingeknél a felvásárló a lízingbeadó

- B42. Egy olyan operatív lízing alá tartozó eszköz – például épület vagy szabadalom – az akvizíció időpontjára vonatkozó valós értékének meghatározásakor, amelyben a felvásárolt a lízingbeadó, a felvásárlónak figyelembe kell vennie a lízing feltételeit. A felvásárló nem jelenít meg külön eszközt vagy kötelezettséget, ha az operatív lízing feltételei a piaci feltételekhez képest akár kedvezőek, akár kedvezőtlenek.

IFRS 4 Biztosítási szerződések

Az IFRS 15 által módosított 4. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 41I. bekezdéssel.

HATÓKÖR

...

4. A gazdálkodó egységnek nem kell alkalmaznia a jelen IFRS-t:
- a) ...
 - c) az olyan szerződéses jogokra és kötelezettségekre, amelyek egy nem pénzügyi tétel jövőbeni használatától vagy használati jogától függőek (pl. egyes használati díjak, jogdíjak, változó lízingdíjak és hasonló tételek), valamint a lízingbevevő lízingbe beágyazott maradványérték-garanciájára (lásd az IFRS 16 *Lízingek*, az IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* és az IAS 38 *Immateriális javak* standardot).
 - d) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 41I. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 4. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IFRS 7 Pénzügyi instrumentumok: közzétételek

A 29. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 44CC. bekezdéssel.

Valós érték

...

29. Nem követelmény a valós értékek közzététele:
- a) ...
 - b) azonos instrumentum aktív piacon jegyzett árral (vagyis 1. szintű inputtal) nem rendelkező tőkeinstrumentumokban vagy az ilyen tőkeinstrumentumokhoz kapcsolódó származékos termékekben lévő befektetés esetén, amelyet az IAS 39 standarddal összhangban bekerülési értéken értékelnek, mert a valós értékét egyéb módon nem lehet megbízhatóan mérni;
 - c) az (IFRS 4-ben ismertetett) diszkrecionális részesedési jellemzőt tartalmazó szerződés esetén, amennyiben e jellemző valós értékét nem lehet megbízhatóan mérni; vagy
 - d) lízingkötelezettségek esetében.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 44CC. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 29. és a B11D. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

A B. függelékben a B11D. bekezdés módosul.

Kvantitatív közzétételek a likviditási kockázatról (a 34. bekezdés (a) pontja, valamint a 39. bekezdés (a) és (b) pontjai)

...

- B11D. A lejárati elemzésekben a 39. bekezdés (a) és (b) pontjainak megfelelően közzétett szerződés szerinti összegek a szerződés szerinti diszkontálatlan cash flow-k, például:
- a) bruttó lízingkötelezettségek (a pénzügyi költségek levonása előtt);
 - b) ...

IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok

A 2.1. és az 5.5.15. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 7.1.5. bekezdéssel.

2. fejezet: Hatókör

2.1. A jelen standardot minden gazdálkodó egység köteles a pénzügyi instrumentumok minden típusa tekintetében alkalmazni, kivéve:

- a) ...
- b) a lízingszerződések alapján fennálló jogokat és kötelezettségeket, amelyekre az IFRS 16 *Lízinge* standard vonatkozik. Azonban:
 - i. a lízingbeadó által megjelenített pénzügyilízing-követelésekre (azaz a nettó pénzügyilízing-befektetésekre) és operatívlízing-követelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó előírásai;
 - ii. a lízingbevevő által megjelenített lízingkötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard 3.3.1. bekezdésének kivezetésre vonatkozó előírásai; valamint
 - iii. a lízingebe beágyazott származékos termékekre vonatkoznak a jelen standard beágyazott származékos termékekre vonatkozó előírásai;
- c) ...

Egyszerűsített megközelítés a vevőkövetelések, a szerződéses eszközök és a lízingkövetelések esetében

5.5.15. Az 5.5.3. és 5.5.5. bekezdésben foglaltak ellenére a gazdálkodó egységnek mindig az élettartami várható hitelezési veszteséggel megegyező összegen kell értékelnie a következők elszámolt veszteségét:

- a) ...
- b) az IFRS 16 standard hatókörébe tartozó ügyletek eredményeként keletkező lízingkövetelések, ha a gazdálkodó egység számviteli politikájaként azt választja, hogy az elszámolt veszteséget az élettartami várható hitelezési veszteséggel egyező összegen értékeli. E számviteli politikát minden lízingkövetelésre alkalmazni kell, de külön alkalmazható a pénzügyilízing-követelésekre, illetve az operatívlízing-követelésekre.

...

7.1. HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

7.1.5. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 2.1., az 5.5.15., a B4.3.8., a B5.5.34. és a B5.5.46. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

A B. függelékben módosul a B4.3.8., a B5.5.34. és a B5.5.46. bekezdés.

Beágyazott származékos termékek (4.3. szakasz)

...

B4.3.8. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai az alábbi példákban szoros kapcsolatban vannak az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival. Ezekben a példákban a gazdálkodó egység a beágyazott származékos terméket nem az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:

- a) ...
- f) a lízing alapszerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, ha a beágyazott származékos termék i. egy inflációhoz kötött index, például a lízingdíjnak valamilyen fogyasztói árindexhez kötött indexe (feltéve, hogy a lízing nem áttételes, és hogy az index a gazdálkodó egység saját gazdasági környezetének az inflációjához van kötve); ii. a kapcsolódó értékesítéseken alapuló változó lízingdíjak; vagy iii. a változó kamatlábakhoz kötött változó lízingdíjak;
- g) ...

Várható hitelezési veszteség

...

- B5.5.34. Lízingszerződés elszámolt veszteségének értékelésekor a várható hitelezési veszteségek meghatározásához használt cash flow-knak összhangban kell lenniük a lízingszerződés IFRS 16 *Lízingek* standardnak megfelelő értékelése során használt cash flow-kkal.

...

A pénz időértéke

...

- B5.5.46. A lízingszerződések várható hitelezési veszteségeit ugyanazon diszkontrátával kell diszkontálni, amit a lízingszerződések IFRS 16 standarddal összhangban történő értékeléséhez használtak.

...

IFRS 13 Valós értéken történő értékelés

A 6. bekezdés módosul.

HATÓKÖR

...

6. A jelen IFRS értékelési és közzétételi követelményei nem vonatkoznak az alábbiakra:
- ...
 - az IFRS 16 *Lízingek* standard szerint elszámolt lízingszerződések; valamint
 - ...

A C. függelék kiegészül a C6. bekezdéssel.

Hatálybalépés napja és áttérés

...

- C6. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel

A 5. és a 97. bekezdés módosul.

HATÓKÖR

5. A gazdálkodó egységnek a jelen standardot minden vevői szerződésre alkalmaznia kell, a következők kivételével:
- az IFRS 16 *Lízingek* standard hatáskörébe eső lízingszerződések;
 - ...

A szerződés teljesítésének költségei

...

97. A szerződéshez (vagy konkrét várt szerződéshez) közvetlenül kapcsolódó költségek az alábbiakat foglalják magukban:
- ...

c) 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, berendezések és használatijog-eszközök értékcsökkenése);

d) ...

A B. függelékben módosul a B66. és a B70. bekezdés.

Forwardszerződés vagy vételi opció

B66. Ha a gazdálkodó egységnek kötelme 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 IFRS 16 *Lízingek* standardnak megfelelően lízingként, ha a gazdálkodó egység az eredeti eladási árnál alacsonyabb áron képes vagy köteles az eszközt visszavásárolni, kivéve akkor, ha a szerződés visszlízingügylet részét képezi. Ha a szerződés visszlízingügylet részét képezi, a gazdálkodó egység továbbra is megjeleníti az eszközt, és a vevőtől kapott minden ellenértéket pénzügyi kötelezettségként jelenít meg. A gazdálkodó egység a pénzügyi kötelezettségeket az IFRS 9 standard szerint köteles elszámolni; vagy

b) ...

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 használatának jogáért fizet ellenértéket a gazdálkodó egységnek. Ha tehát a vevőnek jelentős gazdasági ösztönzője van e joga érvényesítésére, akkor a gazdálkodó egységnek a megállapodást az IFRS 16 standardnak megfelelően lízingként kell elszámolnia, kivéve akkor, ha a szerződés visszlízingügylet részét képezi. Ha a szerződés visszlízingügylet részét képezi, a gazdálkodó egység továbbra is megjeleníti az eszközt, és a vevőtől kapott minden ellenértéket pénzügyi kötelezettségként jelenít meg. A gazdálkodó egység a pénzügyi kötelezettségeket az IFRS 9 standard szerint köteles elszámolni.

...

A C. függelék kiegészül a C1A. bekezdéssel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

C1A. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította az 5., a 97. a B66. és a B70. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 1 A pénzügyi kimutatások prezentálása

A 123. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 139Q. bekezdéssel.

A számviteli politikák közzététele

...

123. A gazdálkodó egység számviteli politikáinak alkalmazásakor a vezetés számos szempontot mérlegel a becsléseken kívül, amely mérlegelt szempontok jelentős hatással lehetnek a pénzügyi kimutatásokban megjelenített összegekre. Például a vezetés arra vonatkozóan hoz döntéseket:

a) ...

- b) hogy a pénzügyi eszközök és – a lízingbeadók esetében – a lízingbe adott eszközök tulajdonlásával járó lényegében összes jelentős kockázat és haszon mikor kerül átadásra más gazdálkodó egységeknek; valamint
- c) ...

ÁTTÉRÉS ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 139Q. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 123. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 2 Készletek

A 12. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 40G. bekezdéssel.

Átalakítás költségei

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

...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 40G. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 12. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 7 Cash flow-k kimutatásai

A 17. és a 44. bekezdés módosul, és a standard kiegészül az 59. bekezdéssel.

Finanszírozási tevékenységek

17. A finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-k elkülönített közzététele fontos, mert hasznos a gazdálkodó egységnek tőkét nyújtók által támasztott jövőbeni cash flow igények előrejelzésében. Finanszírozási tevékenységekből származó cash flow-k például:
- a) ...
 - e) a lízingbevevő által a lízingre vonatkozóan fennálló kötelezettség csökkentésére befizetett pénzösszeg.

NEM PÉNZJELLEGŰ TRANZAKCIÓK

...

44. Sok befektetési és finanszírozási tevékenységnek nincs közvetlen hatása a jelenlegi cash flow-kra, bár ezek a tevékenységek befolyásolják a gazdálkodó egység tőke- és eszközszerkezetét. A nem pénzjellegű tranzakciók kizárása a cash flow kimutatásból összhangban van a cash flow kimutatás céljával, mivel ezek a tételek nem járnak cash flow-kkal a tárgyidőszakban. Nem pénzjellegű tranzakciók például:
- a) eszközök megszerzése akár közvetlenül kapcsolódó kötelezettségek átvállalásával, akár lízinggel;
 - b) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

59. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 17. és a 44. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 12 Nyereségadó

A 20. bekezdés módosul azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek nem alkalmazzák az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot

Valós értéken nyilvántartott eszközök

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

a) ...

A 20. bekezdés módosul azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek alkalmazzák az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* standardot

Valós értéken nyilvántartott eszközök

20. Az IFRS-ek lehetővé teszik bizonyos eszközök valós értéken történő nyilvántartását vagy átértékelését (lásd például az IAS 16 *Ingatlanok, gépek, berendezések*, az IAS 38 *Immateriális javak*, az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan*, az IFRS 9 *Pénzügyi instrumentumok* és az IFRS 16 *Lízingek* standardot). Néhány joghatóságban egy eszköznek a valós értékre történő átértékelése vagy értékének újramegállapítása a tárgyidőszakban érinti az adóköteles nyereséget (negatív adóalapot). Ennek eredményeként az eszköz adóalapja módosul, és átmeneti különbözet nem keletkezik. Más joghatóságokban egy eszköz átértékelése vagy értékének újramegállapítása nem érinti az adóköteles nyereséget az átértékelés vagy az érték újramegállapításának időszakában, ennek következtében az eszköz adóalapja nem módosul. Mindazonáltal a könyv szerinti érték jövőbeli megtérülése adóköteles gazdasági hasznoknak a gazdálkodó egységhez való befolyását fogja eredményezni, és az adózási szempontból levonható összeg különbözni fog ezeknek a gazdasági hasznoknak az összegétől. Az átértékelt eszköz könyv szerinti értékének és adóalapjának különbsége átmeneti különbözet, és halasztott adókötelezettséget vagy adókövetelést eredményez. Ez még abban az esetben is igaz, ha:

a) ...

A standard kiegészül a 98G. bekezdéssel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 98G. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 20. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések

A 4. és a 27. bekezdést el kell hagyni, az 5., a 10., a 44. és a 68. bekezdés módosul, az IFRS 15 által módosított 69. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 81L. bekezdéssel.

HATÓKÖR

...

4. [Törölve]

5. Amennyiben a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanra az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standard alapján a bekerülésiérték-modellt alkalmazza, a gazdálkodó egységnek a jelen standard szerinti bekerülésiérték-modellt kell alkalmaznia a tulajdonát képező befektetési célú ingatlanokra.

MEGJELENÍTÉS

...

10. A fenti megjelenítési alapelv alapján a gazdálkodó egység az ingatlanokhoz, gépekhez és berendezésekhez kapcsolódó valamennyi költséget annak felmerülése időpontjában értékeli. E költségek közé tartozik az ingatlanok, gépek és berendezések közé sorolt eszköz megszerzésének vagy előállításának költsége, valamint a későbbiekben felmerült, az eszköz kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez vagy az eszköz szervizeléséhez kapcsolódó költségek. Az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke magában foglalhatja az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének előállításához, kiegészítéséhez, valamely részének cseréjéhez vagy az eszköz szervizeléséhez használt eszközök lízingjével kapcsolatos költségeket, például a használati-jog-eszközök értékcsökkenését.

Bekerülési érték meghatározása

...

27. [Törölve]

...

Értékcsökkenés

...

44. A gazdálkodó egység az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételére vonatkozó kezdeti megjelenített összeget az eszköz jelentős részeire felosztja, és ezeket a részeket elkülönítve értékcsökkenti. Például, helyénvaló lehet egy repülőgép géptestét és motorjait elkülönítve értékcsökkenti. Hasonlóképpen ha egy gazdálkodó egység egy olyan operatív lízing alá tartozó ingatlant, gépet és berendezést szerez meg, amelyben ő a lízingbeadó, helyénvaló lehet ennek a tételnek a bekerülési értékében szereplő, a piaci feltételekhez képest kedvező vagy kedvezőtlen lízingfeltételeknek tulajdonítható összegeket elkülönítve értékcsökkenti.

...

KIVEZETÉS

...

68. **Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget a kivezetéskor az eredményben kell elszámolni (kivéve, ha az IFRS 16 *Lízingek* standard egy visszlízing esetén ettől eltérően rendelkezik). A nyereséget nem lehet árbevételként besorolni.**

...

69. Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tételének elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbe adás vagy adományozás). Az ingatlanok, gépek és berendezések valamely tétele elidegenítésének időpontja az az időpont, amikor az átvevő ellenőrzést szerez az eszköz felett, teljesítve azon követelményeket, amelyek alapján megállapítható, hogy a teljesítési kötelmet az IFRS 15 standard szerint kielégítették. A visszlízing részeként megvalósuló elidegenítésre az IFRS 16 standard vonatkozik.

...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 81L. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard elhagyta a 4. és a 27. bekezdést, és módosította az 5., a 10. a 44. és a 68–69. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 21 *Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai*

A 16. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 60K. bekezdéssel.

Monetáris tételek

16. A monetáris tétel alapvető jellemzője, hogy jogot jelent valamely fix vagy meghatározható számú pénznem-egység átvételére (vagy kötelmet annak átadására). Példák: nyugdíj és más pénzben fizetendő munkavállalói

juttatások; pénzeszközben kiegyenlítendő céltartalékok; lízingkötelezettségek; kötelezettségként kimutatott pénzeszközben teljesítendő osztalék. Hasonlóképpen monetáris tételnek tekintendő a gazdálkodó egység változó darabszámú saját tőkeinstrumentumának vagy változó összegű eszközöknek az átvételére (vagy átadására) vonatkozó szerződés, amelyben a kapott (teljesítendő) valós érték megegyezik egy pénznem fix vagy meghatározható számú egységével. Fordítva, a nem monetáris tételek alapvető jellemzője, hogy hiányzik a jog valamely fix vagy meghatározható számú pénznemegység átvételére (vagy a kötelelem annak átadására). Példák: az árukért és szolgáltatásokért előre megfizetett összegek; a goodwill; az immateriális javak; a készletek; az ingatlanok, gépek és berendezések; a használatijog-eszköz; valamint a nem monetáris eszköz átadásával teljesítendő céltartalékok.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 60K. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította a 16. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 23 *Hitelfelvételi költségek*

A 6. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 29C. bekezdéssel.

FOGALMAK

...

6. A hitelfelvételi költségek lehetnek:
- a) ...
 - d) az IFRS 16 *Lízingek* standard szerint megjelenített lízingkötelezettségekkel kapcsolatos kamatok; valamint
 - e) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 29C. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: bemutatás*

A standard kiegészül a 97S. bekezdéssel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 97S. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 *Lízingek* standard módosította az AG9. és az AG10. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

Az alkalmazási útmutatóban módosul az AG9. és az AG10. bekezdés.

Pénzügyi eszközök és pénzügyi kötelezettségek

...

- AG9. A lízing tipikusan a lízingbeadó oldalán jogosultságot, a lízingbevevő oldalán pedig kötelmet hoz létre bizonyos kifizetések sorozatára, amelyek lényegében egy hitelszerződés szerinti tőke és kamat egyesített fizetéseivel egyeznek meg. A lízingbeadó a pénzügyi lízing alapján fennálló követelése összegében a befektetését számolja el, nem pedig magát a pénzügyi lízing tárgyát képező mögöttes eszközt. Ennek megfelelően a lízingbeadónak a pénzügyi lízinget pénzügyi instrumentumnak kell tekintenie. Az IFRS 16

szerint a lízingbeadó nem jeleníti meg az operatív lízing alapján neki járó lízingdíjakra vonatkozó jogosultságát. A lízingbeadó továbbra is magát a mögöttes eszközt tartja nyilván, nem pedig a szerződés alapján a jövőben járó összeget. Ennek megfelelően a lízingbeadó nem tekintheti pénzügyi instrumentumnak az operatív lízinget, kivéve az egyedi kifizetések aktuálisan esedékes és a lízingbevevő által fizetendő összegét.

- AG10. A fizikai eszközök (készletek, ingatlanok, gépek, berendezések), a használatijog-eszközök, valamint az immateriális javak (például a szabadalmak és a védjegyek) nem minősülnek pénzügyi eszköznek. Az ilyen fizikai eszközök, használatijog-eszközök és immateriális javak feletti ellenőrzés lehetőséget teremt pénzeszköz-vagy más pénzügyieszköz-beáramlás generálására, de nem keletkeztet meglévő jogot pénzeszköz vagy egyéb pénzügyi eszköz átvételére vonatkozóan.

...

IAS 37 Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések

Az 5. bekezdés módosul, a standard kiegészül az 102. bekezdéssel.

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 típusai tekintetében a következőkre vonatkozó standardok alkalmazandók:

- a) ...
- c) lízingek (lásd IFRS 16 *Lízingek* standard). A jelen standard alkalmazandó azonban minden olyan lízingre, amely a lízingnek az IFRS 16 standardban meghatározott kezdőnapja előtt hátrányossá válik. A jelen standard alkalmazandó továbbá a rövid futamidejű lízingekre és azokra a lízingekre, amelyek kísértékű mögöttes eszközét az IFRS 16 standard 6. bekezdésének megfelelően számolják el, és amelyek hátrányossá váltak.
- d) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

102. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 5. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 38 Immateriális javak

A 3., a 6. és a 113. bekezdés módosul, az IFRS 15 által módosított 114. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 130L. bekezdéssel.

HATÓKÖR

...

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

- a) ...
- c) immateriális javaknak az IFRS 16 *Lízingek* standard szerint elszámolt lízingjére;
- d) ...

6. A mozifilmekre, videofelvételekre, színdarabokra, forgatókönyvekre, szabadalmakra és szerzői jogokra vonatkozó licenyszerződések alapján fennálló, lízingbevevő által birtokolt jogok a jelen standard hatálya alá tartoznak, és ki vannak zárva az IFRS 16 standard hatálya alól.

...

HASZNÁLATBÓL VALÓ KIVONÁSOK ÉS ELIDEGENÍTÉSEK

...

113. **Az immateriális eszköz kivezetéséből származó nyereséget vagy veszteséget az elidegenítésből befolyó nettó bevétel, ha van, valamint az eszköz könyv szerinti értéke közötti különbözetként kell meghatározni. Azt az eredményben kell elszámolni az eszköz kivezetésekor (kivéve, ha az IFRS 16 standard a visszlízingerre vonatkozóan eltérően írja elő). A nyereséget nem lehet árbevételeként besorolni.**
114. Az immateriális eszköz elidegenítése számos különböző módon történhet (pl. értékesítés, pénzügyi lízingbeadás vagy adományozás). Az immateriális eszköz elidegenítésének 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 visszlízinger formájában megvalósuló elidegenítésre az IFRS 16 standard vonatkozik.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK ÉS HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 130L. A 2016 januárjában kiadott IFRS 16 standard módosította a 3., a 6., a 113. és a 114. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés

A 2. bekezdés módosul, és a standard kiegészül a 103V. bekezdéssel azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek nem alkalmazzák az IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok standardot. Az IAS 39 standard nem módosul azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek alkalmazzák az IFRS 9 standardot.

HATÓKÖR

2. **A jelen standardot kell alkalmaznia valamennyi gazdálkodó egységnek valamennyi típusú pénzügyi instrumentumára, az alábbi kivételekkel:**
- a) ...
- b) **a lízingszerződések alapján fennálló jogok és kötelezettségek, amelyekre az IFRS 16 Lízingek standard vonatkozik. Azonban:**
- i. **a lízingbeadó által megjelenített pénzügyilízing-követelésekre (azaz a nettó pénzügyilízing-befektetésekre) és operatív lízing-követelésekre vonatkoznak a jelen standard kivezetésre és értékvesztésre vonatkozó előírásai (lásd a 15–37., 58., 59., 63–65. bekezdést és az A. függelék AG36–AG52. és AG84–AG93. bekezdését);**
- ii. **a lízingbevevő által megjelenített lízingkötelezettségekre vonatkoznak a jelen standard 39. bekezdésének kivezetésre vonatkozó előírásai; valamint**
- iii. ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

- 103V. A 2016 januárjában kiadott IFRS 16 standard módosította a 2. és az AG33. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

Az alkalmazási útmutatóban az AG33. bekezdés módosul azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek nem alkalmazzák az IFRS 9 Pénzügyi instrumentumok standardot. Az alkalmazási útmutató nem módosul azon gazdálkodó egységek tekintetében, amelyek alkalmazzák az IFRS 9 standardot.

BEÁGYAZOTT SZÁRMAZÉKOS TERMÉKEK (10–13. BEKEZDÉS)

...

- AG33. A beágyazott származékos termék gazdasági jellemzői és kockázatai az alábbi példákban szoros kapcsolatban vannak az alapszerződés gazdasági jellemzőivel és kockázataival. Ezekben a példákban a gazdálkodó egység a beágyazott származékos terméket nem az alapszerződéstől elkülönítve számolja el:
- a) ...

- f) a lízing alapszerződésbe beágyazott származékos termék szorosan kapcsolódik az alapszerződéshez, ha a beágyazott származékos termék i. egy inflációhoz kötött index, például a lízingdíjnak valamilyen fogyasztói árindexhez kötött indexe (feltéve, hogy a lízing nem áttételes, és hogy az index a gazdálkodó egység saját gazdasági környezetének az inflációjához van kötve); ii. a kapcsolódó értékesítéseken alapuló változó lízingdíj; vagy iii. a változó kamatlábakhoz kötött változó lízingdíj;

g) ...

IAS 40 Befektetési célú ingatlan

Tekintettel az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot érintő számos módosításra, a D. függelék végén e standard a javasolt módosításokat tartalmazó teljes szövegét reprodukáljuk.

IAS 41 Mezőgazdaság

Az 2. bekezdés módosul, és a standard kiegészül az 64. bekezdéssel.

HATÓKÖR

...

2. A jelen standard nem vonatkozik:

a) ...

- e) a mezőgazdasági tevékenységhez kapcsolódó teleklízingből származó használatijog-eszközre (lásd az IFRS 16 *Lízingek* standardot).

...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA ÉS ÁTTÉRÉS

...

64. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 2. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IFRIC 1 Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben

A Hivatkozások bekezdés módosul.

HIVATKOZÁSOK:

— IFRS 16 *Lízingek*

— IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* (2007-ben módosított)

— ...

A 2. bekezdés módosul, és az értelmezés kiegészül a 9B. bekezdéssel.

HATÓKÖR

2. A jelen értelmezés a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségek értékelésében bekövetkező azon változásokra vonatkozik, amelyeket:

- a) az ingatlanok, gépek és berendezések egy tételének bekerülési értéke részeként jelenítettek meg az IAS 16 standardnak megfelelően, vagy a használatijog-eszköz bekerülési értékének részeként jelenítettek meg az IFRS 16 standardnak megfelelően; valamint

b) ...

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 9B. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 2. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IFRIC 12 Szolgáltatási koncessziós megállapodások

A Hivatkozások bekezdés módosul.

HIVATKOZÁSOK:

- ...
- IFRS 15 Vevői szerződésekből származó bevétel
- IFRS 16 Lízingek
- ...
- ...
- ...

Az értelmezés kiegészül a 28F. bekezdéssel.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

- 28F. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította az AG8. bekezdést és a B. függelékét. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

Az A. függelék AG8. bekezdése módosul.

A. függelék

HATÓKÖR (5. BEKEZDÉS)

...

- AG8. Az üzemeltetőnek joga lehet az AG7. bekezdés (a) pontjában meghatározott, elkülöníthető infrastruktúra, vagy az AG7. bekezdés (b) pontjában leírt, nem szabályozott mellékes szolgáltatások nyújtásához használt létesítmények használatára. Mindkét esetben tartalmilag lehet egy lízing az átengedő és az üzemeltető között; ilyen esetben ezt az IFRS 16 standarddal összhangban kell elszámolni.

SIC-29 Szolgáltatási koncessziós megállapodások: közzétételek

A Hivatkozások bekezdés módosul.

HIVATKOZÁSOK:

- IFRS 16 Lízingek
- ...
- ...

A 5. bekezdés módosul.

KÉRDÉS

...

5. Néhány, a koncessziós megállapodásra vonatkozó szempontot és közzétételt a már meglévő Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok tárgyalnak (például az IAS 16 standard vonatkozik az ingatlanok, gépek és berendezések beszerzéseire, az IFRS 16 standard vonatkozik az eszközök lízingjére és az IAS 38 standard vonatkozik az immateriális javak beszerzéseire). Ugyanakkor a koncessziós megállapodások magukban foglalhatnak olyan jövőben teljesülő szerződéseket, amelyeket a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok nem tárgyalnak, kivéve, ha azok hátrányosak, mely esetben az IAS 37 standard alkalmazandó. Jelen értelmezés ezért a szolgáltatási koncessziós megállapodásokra vonatkozó további közzétételeket tárgyal.

A hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés módosul.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

A gazdálkodó egységnek a 6. bekezdés (e) pontja és a 6A. bekezdés módosításait a 2008. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. Ha egy gazdálkodó egység az IFRIC 12 értelmezést egy korábbi időszakra alkalmazza, a módosítást is alkalmazni kell erre a korábbi időszakra.

A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 5. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

SIC-32 Immateriális javak – weboldal költségei

A Hivatkozások bekezdés módosul.

HIVATKOZÁSOK:

— ...

— IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel*

— IFRS 16 *Lízingek*

— ...

Az IFRS 15 standard által módosított 6. bekezdés módosul.

KÉRDÉS

...

6. Az IAS 38 standard nem vonatkozik a gazdálkodó egység által a szokásos üzletmenet során történő értékesítés céljára tartott immateriális javakra (lásd az IAS 2 és IFRS 15 standardokat) vagy az IFRS 16 standard szerint elszámolt, immateriális javakra vonatkozó lízingügyletekre. Ennek megfelelően a jelen értelmezés nem vonatkozik valamely más gazdálkodó egység részére értékesítendő weboldal (vagy weboldalszoftver) kifejlesztése és működtetése kapcsán felmerülő ráfordításokra.

A hatálybalépés napjára vonatkozó bekezdés módosul.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

...

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

A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította a 6. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezt a módosítást, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

IAS 40 Befektetési célú ingatlan

Tekintettel az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot érintő számos módosításra, az IFRS 15 standard által módosított e standardnak a javasolt módosításokat tartalmazó teljes szövegét reprodukáljuk.

IAS 40 Nemzetközi Számviteli Standard

Befektetési célú ingatlan

CÉLKITŰZÉS

1. A jelen standard célja a befektetési célú ingatlanok számviteli kezelésének és a kapcsolódó közzétételi követelményeknek az előírása.

HATÓKÖR

2. **A jelen standardot a befektetési célú ingatlan megjelenítése, értékelése és közzététele során kell alkalmazni.**
3. [Törölve]
4. A jelen standard nem vonatkozik:
 - a) a mezőgazdasági tevékenységgel kapcsolatos biológiai eszközökre (lásd az IAS 41 *Mezőgazdaság* és az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standardot); valamint
 - b) az ásványokhoz kapcsolódó jogokra és az ásványi tartalékokra, mint pl. az olaj, földgáz és hasonló nem újraképződő erőforrásokra.

FOGALMAK

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

A könyv szerinti érték az az összeg, amelyen egy eszközt a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban megjelenítenek.

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

A valós érték az az 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 *Valós értéken történő értékelés* standardot.)

A befektetési célú ingatlan olyan ingatlan (földterület vagy épület – vagy épületrész – vagy mindkettő), amelyet (a tulajdonos vagy használatijog-eszközként a lízingbevevő) bérbeadási vagy tőkefelértékelődési vagy mindkét céllal tart, nem pedig:

- a) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra; vagy
- b) a szokásos üzletmenet keretében történő értékesítésre.

A saját használatú ingatlan olyan ingatlan, amelyet (a tulajdonos vagy használatijog-eszközként a lízingbevevő) áruk vagy szolgáltatások előállításával vagy nyújtásával kapcsolatos felhasználásra vagy igazgatási célokra tart.

INGATLANOK BESOROLÁSA BEFEKTETÉSI CÉLÚ INGATLANKÉNT VAGY SAJÁT HASZNÁLATÚ INGATLANKÉNT

6. [Törölve]
7. A befektetési célú ingatlant bérbeadási vagy tőkefelértékelődési vagy mindkét céllal tartják. Egy befektetési célú ingatlan ezért jórészt a gazdálkodó egység által tartott többi eszköztől nagymértékben függetlenül generál cash flow-kat. Ez különbözteti meg a befektetési célú ingatlant a saját használatú ingatlantól. Az áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása (vagy az ingatlan igazgatási célú használata) olyan cash flow-kat hoz létre, amelyek nem kizárólag az ingatlan tulajdoníthatóak, hanem a termelési vagy szolgáltatási folyamatban használt más eszközöknek is. A gazdálkodó egység tulajdonában lévő saját használatú ingatlanra az IAS 16 standard, a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott saját használatú ingatlanra az IFRS 16 standard vonatkozik.
8. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanokra:
 - a) az olyan földterület, amelyet a tőke hosszú távú felértékelődése céljából, nem pedig a szokásos üzletmenet keretében, rövid távon megvalósuló eladásra tartanak;

- b) a pillanatnyilag még nem meghatározott jövőbeni hasznosításra tartott földterület (ha a gazdálkodó egyelőre még nem döntötte el, hogy a földterületet saját használatú ingatlanként, vagy a szokásos üzletmenet keretében rövid távon megvalósuló eladás céljaira kívánja-e felhasználni, akkor a földterületet a tőkefelértékelődés céljából tartottnak kell tekinteni);
 - c) a gazdálkodó egység tulajdonában lévő és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott épület (vagy a gazdálkodó egység által tartott és egy vagy több operatív lízing keretében lízingbe adott, épülethez kapcsolódó használatijog-eszköz);
 - d) az olyan épület, amely pillanatnyilag üresen áll, de amelyet egy vagy több operatív lízing keretében történő lízingbe adásra tartanak.
 - e) a befektetési célú ingatlanként való jövőbeni hasznosítás céljából építés vagy fejlesztés alatt álló ingatlan.
9. Az alábbiak példák a befektetési célú ingatlanok körébe nem tartozó és ezért a jelen standard hatókörén kívül eső tételekre:
- a) a szokásos üzletmenet keretében eladásra szánt, vagy ilyen eladás érdekében az építés vagy fejlesztés folyamatában lévő ingatlan (lásd az IAS 2 Készletek standardot), például az olyan ingatlan, amit kizárólag a közeljövőben történő későbbi elidegenítés, vagy fejlesztés és továbbértékesítés céljából szereztek meg;
 - b) [Törölve]
 - c) saját használatú ingatlan (lásd az IAS 16 és az IFRS 16 standardot), beleértve (egyebek között) az olyan ingatlant, amelyet saját használatú ingatlanként történő jövőbeni hasznosításra tartanak, az olyan ingatlant, amelyet jövőbeni fejlesztésre és későbbi saját használatú ingatlanként való hasznosításra tartanak, az alkalmazottak által használt ingatlant (akár piaci árat fizetnek az alkalmazottak, akár nem), és a saját használatú elidegenítésre váró ingatlant;
 - d) [Törölve]
 - e) egy pénzügyi lízing alapján egy másik gazdálkodó egységnek lízingbe adott ingatlan.
10. Egyes ingatlanok tartalmaznak egy olyan részt, amelyet bérbeadási vagy tőkefelértékelődési céllal, valamint egy másik részt, amelyet áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében tartanak. Ha ezeket a részeket elkülönítetten lehetne értékesíteni (vagy pénzügyi lízing keretében egymástól elkülönítetten lízingbe adni), akkor a gazdálkodó egység a részeket egymástól elkülönítetten számolja el. Ha a részek egymástól elkülönítetten nem adhatók el, az ingatlan csak akkor tekinthető befektetési célú ingatlannak, ha csak egy jelentéktelen részt tartanak áruk vagy szolgáltatások előállítása vagy nyújtása, vagy igazgatási célok érdekében.
11. Egyes esetekben a gazdálkodó egység kiegészítő szolgáltatásokat nyújt az általa tartott ingatlan bérlői számára. A gazdálkodó egység az ilyen ingatlant befektetési célú ingatlanként kezeli, ha a szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentéktelenek. Ilyen esetre példa lehet, amikor egy irodaépület tulajdonosa biztonsági és karbantartási szolgáltatásokat nyújt az épületet használó lízingbevevők részére.
12. Egyéb esetekben a nyújtott szolgáltatások jelentősek. Ha például a gazdálkodó egység tulajdonol és üzemeltet egy szállodát, akkor a szállóvendégeknek nyújtott szolgáltatások a megállapodás egészéhez képest jelentősek. Ezért a tulajdonos által üzemeltetett szálloda saját használatú ingatlannak minősül, nem pedig befektetési célú ingatlannak.
13. Egyes esetekben nehéz lehet megállapítani, hogy a kiegészítő jellegű szolgáltatások annyira jelentősek-e, hogy az ingatlan már nem minősül befektetési célú ingatlannak. Egy szálloda tulajdonosa például olykor üzemeltetési szerződés keretében átad bizonyos felelősségeket harmadik feleknek. Az ilyen szerződések feltételei széles tartományban változnak. A skála egyik végén a tulajdonos pozíciója – lényegében – lehet egy passzív befektető pozíciója. A másik véglet esetében a tulajdonos egyszerűen napi feladatokat adhatott ki, miközben a szálloda működése által generált cash flow-k változásának való jelentős kitettsége megmaradt.
14. Annak meghatározásához, hogy egy ingatlan befektetési célú ingatlannak minősül-e, megítélésre van szükség. A gazdálkodó egység a kritériumokat úgy alakítja ki, hogy ezt a megítélést következetesen tudja alkalmazni, összhangban a befektetési célú ingatlan fogalmával, valamint a 7–13. bekezdésben rögzített iránymutatásokkal. A 75. bekezdés c) pontja megköveteli, hogy a gazdálkodó egység tegye közzé ezeket a kritériumokat, ha az ingatlanok besorolása bonyolult.

- 14A. Annak meghatározásához, hogy a befektetési célú ingatlan akvizíciója eszköz vagy eszközcsoport akvizíciójának vagy az IFRS 3 *Üzleti kombinációk* standard hatókörébe tartozó üzleti kombinációnak minősül-e, szintén megítélésre van szükség. Az IFRS 3 standardra kell hivatkozni annak meghatározásakor, hogy üzleti kombinációról van-e szó. Az e standard 7–14. bekezdésében ismertetett megfontolások azzal kapcsolatosak, hogy az ingatlan befektetési célú vagy saját használatú, és nem azt határozzák meg, hogy az ingatlan akvizíciója az IFRS 3 standard meghatározása értelmében üzleti kombinációnak minősül-e. Annak meghatározása érdekében, hogy egy konkrét ügylet megfelel-e az IFRS 3 standardban meghatározott üzleti kombináció fogalmának, továbbá hogy az ügylet e standard értelmében befektetési célú ingatlanra irányul-e, a két standardot külön kell alkalmazni.
15. Egyes esetekben a gazdálkodó egység tulajdonában olyan ingatlan van, amit az anyavállalata vagy más leányvállalat lízingel és használ. Az ingatlan nem minősül befektetési célú ingatlan a konszolidált pénzügyi kimutatásokban, mivel a csoport szempontjából az ingatlan saját használatú ingatlan. Az azt tulajdonló gazdálkodó egység szempontjából azonban az ingatlan befektetési célú ingatlan, ha megfelel az 5. bekezdésben rögzített definíciónak. A lízingbeadó ezért az ilyen ingatlant a különálló pénzügyi kimutatásaiban befektetési célú ingatlanként kezeli.

MEGJELENÍTÉS

16. **A gazdálkodó egység tulajdonában lévő befektetési célú ingatlant eszközként akkor és csak akkor kell megjeleníteni, ha:**
- a) **valószínű, hogy a befektetési célú ingatlanhoz kapcsolódó jövőbeli gazdasági hasznok befolyanak a gazdálkodó egységhez; valamint**
 - b) **a befektetési célú ingatlan bekerülési értéke megbízhatóan mérhető.**
17. A fenti megjelenítési elv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokhoz kapcsolódó valamennyi költséget azok felmerülése időpontjában értékeli. Ezen költségek tartalmazzák a befektetési célú ingatlan megszerzéséhez kapcsolódó kezdeti költségeket, valamint a későbbiekben felmerült, annak kibővítéséhez, valamely része cseréjéhez vagy szervizeléséhez kapcsolódó költségeket.
18. A 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési elv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értéke részeként nem számolja el a napi szervizelés költségeit. Ezen költségeket felmerülésük időpontjában az eredményben számolják el. A napi szervizelés költségei elsődlegesen a munkaerő és a fogyóeszközök költségeiből tevődnek össze, valamint tartalmazhatják a kisebb alkatrészek költségeit is. Ezen ráfordítások céljaként gyakran az adott befektetési célú ingatlan „javítását és karbantartását” jelölik meg.
19. Előfordulhat, hogy a befektetési célú ingatlan egyes részei csere útján kerültek megszerzésre. Például a belső elválasztó falak lehet, hogy az eredeti falak helyére kerültek. A megjelenítési elv alapján a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékében a meglévő befektetési célú ingatlan egy része cseréjének költségét annak felmerülésekor akkor jeleníti meg, ha a megjelenítési kritériumok teljesülnek. A kicserélt részek könyv szerinti értékének kivezetése a jelen standard kivezetési szabályai alapján történik.
- 19A. A lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlant az IFRS 16 standard szerint kell megjeleníteni.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉSKOR

20. **A gazdálkodó egység tulajdonában lévő befektetési célú ingatlant kezdetben annak bekerülési értékén kell értékelni. Az ügyleti költségeket a kezdeti értékelésben figyelembe kell venni.**
21. Egy megvásárolt befektetési célú ingatlan bekerülési értéke magában foglalja annak beszerzési árát és bármely közvetlenül hozzárendelhető ráfordítást. A közvetlenül annak tulajdonítható ráfordítások közé tartoznak például a jogi szolgáltatásokra fizetett szakértői díjak, az ingatlan átruházási adók és az egyéb ügyleti költségek.
22. [Törölve]
23. A befektetési célú ingatlan bekerülési értékét nem növelik:
- a) a beindítási költségek (kivéve, ha azok szükségesek voltak ahhoz, hogy az ingatlan a vezetés szándékainak megfelelő működésre alkalmas állapotba kerüljön);

- b) az azelőtt felmerült működési veszteségek, hogy a befektetési célú ingatlan eléri a tervezett kihasználtsági szintet; vagy
- c) az anyagok, a munkaerő vagy más erőforrások nem szokásos mértékű veszteségei, amelyek az ingatlan megépítése vagy fejlesztése során felmerültek.
24. Ha egy befektetési célú ingatlan kifizetése halasztva történik, annak bekerülési értéke a készpénzes árnak megfelelő ellenérték. Az ezen összeg és az összes kifizetés közötti különbséget a hitelezési időszak során kamatráfordításként számolják el.
25. [Törölve]
26. [Törölve]
27. Egyes befektetési célú ingatlanok megszerzése nem monetáris eszközökért vagy más eszközökért cserében, vagy monetáris és nem monetáris eszközök kombinációjáért cserében történik. Az alábbi leírás egy nem monetáris eszköz másik nem monetáris eszközre történő cseréjére hivatkozik, de az az előző mondatban leírt valamennyi cserére alkalmazandó. Az ilyen befektetési célú ingatlan bekerülési értékét valós értéken határozzák meg, kivéve, ha (a) a csereügyletnek nincs kereskedelmi tartalma; vagy (b) sem a kapott eszköz, sem pedig az átengedett eszköz valós értéke nem határozható meg megbízhatóan. A megszerzett eszköz értékét akkor is ilyen módon határozzák meg, ha a gazdálkodó egység az átengedett eszközt nem tudja azonnal kivezetni. Amennyiben a megszerzett eszközt nem valós értéken értékelik, annak bekerülési értéke az átengedett eszköz könyv szerinti értéke.
28. A gazdálkodó egység annak megítélésakor, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, azt mérlegeli, hogy a jövőbeni cash flow-i az ügylet eredményeként várhatóan milyen mértékben változnak meg. A csereügyletnek akkor van kereskedelmi tartalma, ha:
- a) az adott eszközökből származó cash flow-k felépítése (azaz kockázata, időzítése és összege) eltér az átadott eszköz cash flow-inak felépítésétől; vagy
- b) a gazdálkodó egység tevékenységeiből az ügylettel érintett résznek a gazdálkodó egységre jellemző értéke a csere eredményeként megváltozik; valamint
- c) az (a) vagy (b) alpontban leírt eltérés a kicserélt eszközök való értékéhez viszonyítva jelentős.
- Annak megítéléséhez, hogy az adott csereügyletnek van-e kereskedelmi tartalma, a gazdálkodó egység tevékenységeiből az adott ügylet által érintett rész gazdálkodó egységre jellemző értékének az adózott cash flow-k összegét kell tükröznie. Az elemzés eredménye anélkül is egyértelmű lehet, hogy a gazdálkodó egységnek részletes számításokat kellene végeznie.
29. Az eszköz valós értékét akkor lehet megbízhatóan meghatározni, ha (a) az adott eszközre vonatkozó észszerű valós értéken történő értékelések tartományában nincsenek jelentős eltérések; vagy (b) ha a tartományon belüli különféle becslések valószínűségeit észszerű módon meg lehet állapítani, és fel lehet használni a valós érték értékelésakor. Amennyiben a gazdálkodó egység képes mind a kapott mind az átadott eszköz valós értékét megbízhatóan értékelni, az átadott eszköz valós értékét használják fel bekerülési értéként, kivéve, ha a kapott eszköz valós értéke nyilvánvalóbb.
- 29 A. A lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlan kezdeti értékelését az IFRS 16 standardnak megfelelően kell elvégezni.

ÉRTÉKELÉS A MEGJELENÍTÉS UTÁN

Számviteli politika

30. A 32A. bekezdésben megjelölt kivételekkel, a gazdálkodó egységnek számviteli politikájaként választania kell a 33–55. bekezdésben bemutatott valósérték-modell vagy az 56. bekezdésben meghatározott bekerülésiérték-modell alkalmazása között, és ezt a politikát kell alkalmaznia valamennyi befektetési célú ingatlanára.
31. Az IAS 8 Számviteli politika, a számviteli becslések változásai és hibák standard megállapítja, hogy a számviteli politika önkéntes megváltoztatására csak akkor kerülhet sor, ha a változás olyan pénzügyi kimutatásokat eredményez, amelyek megbízható és relevánsabb információkat nyújtanak az ügyleteknek, egyéb

eseményeknek és feltételeknek a gazdálkodó egység pénzügyi helyzetére, pénzügyi teljesítményére vagy cash flow-ira való hatásairól. Nagyon valószínűtlen, hogy a valósérték-modellről a bekerülésiérték-modellre való áttérés relevánsabb bemutatást eredményezne.

32. A jelen standard valamennyi gazdálkodó egység számára előírja a befektetési célú ingatlanok valós értékének értékelését az értékelés (ha a gazdálkodó egység a valósérték-modellt alkalmazza) vagy a közzététel (ha a bekerülésiérték-modellt alkalmazza) céljára. A gazdálkodó egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy a befektetési célú ingatlan valós értékét egy olyan független értékbecslo által készített értékelés alapján határozza meg, aki elismert és megfelelő szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak.
- 32A. **A gazdálkodó egység:**
- a) választhat a valósérték-modell és a bekerülésiérték-modell között valamennyi olyan kötelezettség mögött álló befektetési célú ingatlanra vonatkozóan, amely közvetlenül egyes meghatározott eszközök (beleértve az adott befektetési célú ingatlant is) valós értékéhez vagy megtérüléséhez kapcsolódóan teljesít kifizetést; valamint
- b) választhat a valósérték-modell vagy a bekerülésiérték-modell között minden egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozóan, függetlenül az (a) pontban hozott döntésétől.
- 32B. Egyes biztosítók és egyéb gazdálkodó egységek saját ingatlanalapot működtetnek, amely névleges egységeket bocsát ki, amelyek egy részét befektetők tartják birtokukban kapcsolódó szerződések alapján, más részét pedig a gazdálkodó egység birtokolja. A 32A. bekezdés nem engedi meg a gazdálkodó egység számára, hogy az alap által birtokolt ingatlanokat részben bekerülési értéken, részben pedig valós értéken értékelje.
- 32C. Amennyiben a gazdálkodó egység eltérő modellt alkalmaz a 32A. bekezdésben bemutatott két kategóriára, az eltérő modellben értékelt befektetési célú ingatlan állományok közötti értékesítést valós értéken kell megjeleníteni, és a valós értékben bekövetkezett változás halmozott értékét az eredményben kell elszámolni. Ennek megfelelően amennyiben egy befektetési célú ingatlant értékesítettek egy olyan állományból, amelyre a valósérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, amelyre a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, az ingatlan valós értéke az értékesítés időpontjában annak vélelmezett bekerülési értékévé válik.

Valósérték-modell

33. **A kezdeti megjelenítést követően a valósérték-modellt választó gazdálkodó egységnek valamennyi befektetési célú ingatlanát azok valós értékén kell értékelnie, az 53. bekezdésben leírt esetek kivételével.**
34. [Törölve]
35. **A befektetési célú ingatlan valós értékében bekövetkező változásból eredő bármely nyereséget vagy veszteséget azon időszak eredményében kell elszámolni, amelyben az keletkezett.**
- 36–39. [Törölve]
40. A befektetési célú ingatlanok valós értékének az IFRS 13 standarddal összhangban történő meghatározásakor a gazdálkodó egység köteles gondoskodni arról, hogy a valós érték egyebek mellett tükrözi a meglévő lízingekből származó bérleti bevételeket és azokat az egyéb feltételezéseket, amelyeket a piaci szereplők a befektetési célú ingatlan árazásakor alkalmaznának a fennálló piaci feltételek mellett.
- 40A. Ha a lízingbevevő használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlan értékelésére használja a valósérték-modellt, nem a mögöttes ingatlant, hanem a használatijog-eszközt kell valós értéken értékelnie.
41. A lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlan bekerülési értéke kezdeti megjelenítésének alapját az IFRS 16 standard határozza meg. A 33. bekezdés előírja, hogy a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlan újraértékeljék, ha szükséges, annak valós értékére. Piaci feltételeket tükröző lízingdíjak esetében a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú

ingatlan valós értéke annak megszerzése időpontjában, csökkentve a várható lízingdíjak összegével (beleértve a megjelenített lízingkötelezettségekre vonatkozókat is) nulla kell, hogy legyen. Ily módon a használatijog-eszköznek az IFRS 16 standardban meghatározott bekerülési értékről a valós értékre való, a 33. bekezdésben meghatározott (és az 50. bekezdésben meghatározott követelményeket is figyelembe vevő) újraértékelése nem keletkeztethet semmilyen kezdeti nyereséget vagy veszteséget, kivéve, ha a valós érték eltérő időpontban kerül újrameghatározásra. Ez következhet be, amikor a valósérték-modellre történő áttérésre vonatkozó döntést a kezdeti megjelenítést követően hozzák meg.

42–47. [Törölve]

48. Kivételes esetekben egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy az észszerű valós értéken történő értékelések értéktartománya olyan széles lesz, és a különféle kimenetek valószínűségét olyan nehéz lesz megbecsülni, hogy az kizárja a valós értékre vonatkozó egyetlen értékelés használhatóságát. Ez azt jelezheti, hogy az ingatlan valós értékét nem lehet folyamatosan megbízhatóan értékelni (lásd az 53. bekezdést).

49. [Törölve]

50. A befektetési célú ingatlan valósérték-modell szerinti könyv szerinti értékének meghatározásakor a gazdálkodó egység nem számolja el kétszer az olyan eszközöket és kötelezettségeket, amelyek elkülönült eszközökként vagy kötelezettségekként vannak megjelenítve. Például:

- a) az olyan berendezések, mint a felvonók vagy légkondicionálók, gyakran képezik egy épület szerves részét és általában a befektetési célú ingatlan valós értékében kerülnek figyelembevételre, nem pedig elkülönítetten ingatlanként, gépként vagy egyéb berendezésként kerülnek megjelenítésre;
- b) ha egy irodát bútorozottan adnak bérbe, az iroda valós értéke általában magában foglalja a bútortartalom valós értékét is, mivel a bérleti díj bevétel a bútorozott irodára vonatkozik. Ha a bútortartalmat a befektetési célú ingatlan valós értéke tartalmazza, a gazdálkodó egység ezeket a bútorokat nem jeleníti meg elkülönült eszközökként;
- c) a befektetési célú ingatlan valós értéke nem tartalmazza az előre kifizetett vagy a járó operatív lízing-bevételeket, mivel ezeket a gazdálkodó egység elkülönült kötelezettséggként vagy eszközként jeleníti meg;
- d) a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlan valós értéke a várható cash flow-kat tükrözi (beleértve azokat a változó lízingdíjakat is, amelyek a várakozások szerint megfizetendővé válnak). Ennek megfelelően, amennyiben az ingatlanra vonatkozó értékelés a várhatóan megfizetendő összegeket levonva készül, ahhoz szükséges visszaadni bármely megjelenített lízingkötelezettséget, hogy a befektetési célú ingatlan valósérték-modell szerinti könyv szerinti értékét megkapják.

51. [Törölve]

52. Egyes esetekben a gazdálkodó egységnek az lehet a várakozása, hogy a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos (a megjelenített kötelezettségekkel összefüggő kifizetésektől eltérő) kifizetések jelenértéke meg fogja haladni a kapcsolódó készpénzbevételek jelenértékét. A gazdálkodó egységnek az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standardot kell alkalmaznia annak eldöntéséhez, hogy megjelenítsen-e egy kötelezettséget, és ha igen, hogyan értékelje azt.

Képtelenség a valós érték megbízható értékelésére

53. Van egy olyan megcáfолható feltételezés, hogy egy gazdálkodó egység képes lesz folyamatosan megbízhatóan meghatározni egy befektetési célú ingatlan valós értékét. Kivételes esetekben ugyanakkor egyértelmű bizonyíték van arra akkor, amikor a gazdálkodó egység megszerez egy befektetési célú ingatlant (vagy akkor, amikor a használati cél megváltozása után egy meglévő ingatlan befektetési célú ingatlanná válik), hogy a gazdálkodó egység nem lesz képes folyamatosan megbízhatóan meghatározni a befektetési célú ingatlan valós értékét. Ez akkor, és csak akkor

következik be, ha az összehasonlítható ingatlanok piaca inaktív (például kevés a közelmúltbeli ügylet, a jegyzett árak nem aktuálisak, vagy a megfigyelt ügyleti árak azt jelzik, hogy az eladó az eladásra kényszerült), és a valós értékre nézve nem állnak rendelkezésre alternatív (például a diszkontált cash flow-előrejelzésekre alapozott) megbízható értékelések. Ha egy gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető megbízhatóan, de az ingatlan elkészültekori valós értékét megbízhatóan értékelhetőnek véli, köteles az építés alatt álló befektetési célú ingatlant bekerülési értéken értékelni mindaddig, amíg vagy a valós érték megbízhatóan értékelhetővé válik, vagy az építés be nem fejeződik (a kettő közül a korábbi időpontig). Ha egy gazdálkodó egység megállapítja, hogy egy (nem építés alatt álló) befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető folyamatosan megbízhatóan, akkor a gazdálkodó egységnek a tulajdonában lévő ilyen befektetési célú ingatlant az IAS 16 standardban meghatározott bekerülésiérték-modell alkalmazásával, a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott ilyen befektetési célú ingatlant pedig az IFRS 16 standardnak megfelelően kell értékelnie. A befektetési célú ingatlan maradványértékét nullának kell feltételezni. A gazdálkodó egységnek a befektetési célú ingatlan elidegenítéséig kell alkalmaznia az IAS 16 vagy az IFRS 16 standardot.

- 53A. Amint egy gazdálkodó egység megbízhatóan meg tudja állapítani egy korábban bekerülési értéken értékelt, építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értékét, onnantól ezt az ingatlant valós értéken kell értékelnie. Amint ezen ingatlan építése befejeződik, feltételezni kell, hogy a valós értéke megbízhatóan megállapítható. Ha nem ez a helyzet, akkor a gazdálkodó egységnek az 53. bekezdéssel összhangban a tulajdonában lévő eszközt az IAS 16 standardban meghatározott bekerülésiérték-modell alkalmazásával, a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlant pedig az IFRS 16 standardnak megfelelően kell elszámolnia.
- 53B. Azt a feltevést, hogy egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valós értéke megbízhatóan megállapítható, csak a kezdeti megjelenítéskor lehet cáfolni. Az a gazdálkodó egység, amely egy építés alatt álló befektetési célú ingatlan valamely tételét valós értéken értékelte, nem juthat arra a következtetésre, hogy a felépített befektetési célú ingatlan valós értéke nem értékelhető megbízhatóan.
54. Azon kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység – az 53. bekezdésben említett ok miatt – arra kényszerül, hogy egy befektetési célú ingatlant az IAS 16 vagy az IFRS 16 standardban ismertetett bekerülésiérték-modell alkalmazásával értékeljen, az összes többi befektetési célú ingatlanját – ideértve az építés alatt álló befektetési célú ingatlanokat – valós értéken értékeli. Ilyen esetekben, annak ellenére, hogy a gazdálkodó egység egy meghatározott befektetési célú ingatlanra alkalmazhatja a bekerülésiérték-modellt, a gazdálkodó egységnek valamennyi fennmaradó ingatlan elszámolására továbbra is a valósérték-modellt kell alkalmaznia.
55. Ha a gazdálkodó egység egy befektetési célú ingatlant korábban valós értéken értékelt, akkor a valós értéken történő értékelést az ingatlan elidegenítéséig kell folytatnia (vagy amíg az ingatlan saját használatú ingatlanná nem válik, vagy a gazdálkodó egység nem kezdi meg az ingatlannak a későbbiekben a szokásos üzletmenet keretében történő eladása céljából való fejlesztését), még akkor is, ha ritkábbakká válnak az összehasonlítható piaci ügyletek, vagy ha a piaci árak kevésbé könnyen elérhetővé válnak.

Bekerülésiérték-modell

56. A kezdeti megjelenítést követően a bekerülésiérték-modell alkalmazását választó gazdálkodó egység a következők szerint értékeli a befektetési célú ingatlanokat:
- az IFRS 5 *Értékesítésre tartott befektetett eszközök és megszünt tevékenységek* standardnak megfelelően, ha az ingatlanok megfelelnek az értékesítésre tartott minősítés kritériumainak (vagy beletartoznak egy olyan elidegenítési csoportba, amelyet értékesítésre tartott minősítettek);
 - az IFRS 16 standardnak megfelelően, ha az ingatlanok a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlanok, és nem értékesítésre tartottak az IFRS 5 standardnak megfelelően; valamint
 - minden más esetben az IAS 16 standard bekerülésiérték-modellre vonatkozó követelményeinek megfelelően.

ÁTSOROLÁSOK

57. A befektetési célú ingatlanokhoz vagy azokból történő átsorolásokat akkor, és csak akkor lehet végrehajtani, ha a használatban változás áll be, amit alátámaszt:
- a saját használat megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a saját használatú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz;

- b) **egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése, a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez történő átsoroláshoz;**
- c) **a saját használat befejezése, a saját használatú ingatlanok közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz; vagy**
- d) **egy másik fél részére történő operatív lízing megkezdése, a készletek közül a befektetési célú ingatlanokhoz történő átsoroláshoz.**
- e) [Törölve]

58. Az 57. bekezdés (b) pontja megköveteli, hogy a gazdálkodó egység egy ingatlant a befektetési célú ingatlanok közül a készletekhez akkor – és csak akkor – soroljon át, ha a használatban változás áll be, amelyet egy későbbi eladás szándékával történő fejlesztés megkezdése bizonyít. Ha a gazdálkodó egység úgy dönt, hogy fejlesztés nélkül idegeníti el a befektetési célú ingatlant, akkor a gazdálkodó egység az ingatlant továbbra is befektetési célú ingatlanként kezeli annak kivezetéséig (pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból történő eltávolításáig), és nem kezeli azt készletként. Hasonlóképpen, ha a gazdálkodó egység egy meglévő befektetési célú ingatlan átalakítását a folytatódó jövőbeni befektetési célú ingatlanként történő hasznosítás céljából kezdi meg, az ingatlan befektetési célú ingatlan marad, és az átalakítás idejére nem kerül átsorolásra a saját használatú ingatlanok közé.
59. A 60–65. bekezdés azokra a megjelenítési és értékelési kérdésekre vonatkozik, amelyek akkor merülnek fel, amikor a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlanokra a valósérték-modellt használja. Ha egy gazdálkodó egység a bekerülésiérték-modellt alkalmazza, a befektetési célú ingatlanok, a saját használatú ingatlanok és a készletek közötti átsorolások nem változtatják meg az átsorolt ingatlan könyv szerinti értékét, és nem változtatják meg az adott ingatlanok az értékelési vagy közzétételi célok szempontjából vett bekerülési értékét.
60. **A valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanok a saját használatú ingatlanok vagy a készletek közé történő átsorolása esetén az IAS 16, az IFRS 16 vagy az IAS 2 standard alapján történő későbbi elszámolások szempontjából az ingatlan bekerülési értéke annak a használat megváltozása időpontjában érvényes valós értéke kell, hogy legyen.**
61. **Ha egy saját használatú ingatlan olyan befektetési célú ingatlaná válik, amely valós értéken lesz nyilvántartva, akkor a gazdálkodó egységnek a használat megváltozása időpontjáig az IAS 16 standardot kell alkalmaznia a tulajdonában lévő ingatlan esetében, és az IFRS 16 standardot kell alkalmaznia lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott ingatlan esetében. Az ingatlanok az IAS 16 vagy az IFRS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodó egységnek az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kell kezelnie.**
62. Addig az időpontig, amikor egy saját használatú ingatlan valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlaná válik, a gazdálkodó egység folytatja az ingatlan (vagy használatijog-eszköz) értékcsökkentését és a felmerült értékvesztés miatti veszteségeknek a megjelenítését. Az ingatlanok az IAS 16 vagy az IFRS 16 standard alapján számított könyv szerinti értéke és annak valós értéke között ebben az időpontban mutatkozó bármely különbséget a gazdálkodó egység az IAS 16 standardban foglalt átértékeléssel azonos módon kezel.
- Vagyis:
- a) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely csökkenést az eredményben számolják el. Azonban az adott ingatlanhoz tartozó átértékelési többlet értékéig a csökkenést az egyéb átfogó jövedelemben számolják el, és az csökkenti a saját tőkén belüli átértékelési többletet.
 - b) az ingatlan könyv szerinti értékében adódó bármely növekedést az alábbiak szerint kell kezelni:
 - i. addig a mértékig, amíg a növekedés az ingatlan egy korábbi értékvesztés miatti veszteségét ellentételezi, a növekedést az eredményben számolják el. Az eredményben elszámolt összeg nem haladhatja meg azt az összeget, amelyre ahhoz van szükség, hogy a könyv szerinti értéket annak a könyv szerinti értéknek megfelelően lehessen helyreállítani, amelyet akkor állapítottak volna meg (értékcsökkenéssel csökkentett), ha korábban nem számoltak volna el értékvesztés miatti veszteséget;
 - ii. a növekedés bármely fennmaradó részét az egyéb átfogó jövedelemben kell elszámolni, és az növeli a saját tőkén belüli átértékelési többletet. A befektetési célú ingatlan későbbi elidegenítésekor a saját tőkében szereplő átértékelési többlet átvethető a felhalmozott eredménybe. Az átértékelési többletből a felhalmozott eredménybe történő átvétel nem az eredményen keresztül történik.

63. **A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanhoz történő átsorolás esetében az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az eredményben kell elszámolni.**
64. A készletekből a valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlanokhoz történő átsorolás kezelése megegyezik a készletek értékesítésének elszámolási módjával.
65. **Amikor a gazdálkodó egység befejezi egy olyan saját építésű befektetési célú ingatlan építését vagy fejlesztését, amely valós értéken lesz nyilvántartva, az ingatlan adott időpontban érvényes valós értéke és a korábbi könyv szerinti értéke közötti bármely különbséget az eredményben kell elszámolni.**

ELIDEGENÍTÉSEK

66. **A befektetési célú ingatlant ki kell vezetni (a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásból el kell távolítani) az elidegenítéskor, vagy akkor, amikor a befektetési célú ingatlant véglegesen kivonják a használatból és az elidegenítéséből jövőbeni gazdasági hasznok nem várhatók.**
67. A befektetési célú ingatlan elidegenítése történhet értékesítés vagy pénzügyi lízingbe adás révén. Az értékesítés útján elidegenített 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 adás és a visszlízing formájában megvalósított elidegenítésre az IFRS 16 standard vonatkozik.
68. Amennyiben a 16. bekezdésben meghatározott megjelenítési elv alapján a gazdálkodó egység az eszköz könyv szerinti értékében elszámolta a befektetési célú ingatlan valamely része cseréjének költségét, a gazdálkodó egységnek a kicserélt rész könyv szerinti értékét ki kell vezetnie. A bekerülésiérték-modell alapján elszámolt befektetési célú ingatlan esetében a kicserélt rész lehet olyan, amely nem elkülönülten került értékcsökkentésre. Ha a gazdálkodó egység nem tudja meghatározni a kicserélt rész könyv szerinti értékét, a pótlási értéket is felhasználhatja annak megítéléséhez, hogy a kicserélt rész a beszerzés vagy előállítás időpontjában milyen értékkel bírt. A valósérték-modell esetében a befektetési célú ingatlan valós értéke esetlegesen már tükrözi, hogy a kicserélendő rész elvesztette az értékét. Más esetekben nehéz lehet annak megítélése, hogy a valós értéket mennyivel kell csökkenteni a kicserélt rész miatt. A valós érték kicserélt rész miatti csökkentésére, amikor az nem kivitelezhető, egy alternatív eljárás lehet a kicserélt rész bekerülési értékét az eszköz könyv szerinti értékében figyelembe venni, majd ezután újra meghatározni a valós értéket, ahogy az a kicseréléssel nem járó növekedésekre alkalmazandó lenne.
69. **A befektetési célú ingatlan használatból történő kivonásából vagy elidegenítéséből eredő nyereségeket vagy veszteségeket az eszköz elidegenítéséből származó nettó bevételnek és az eszköz könyv szerinti értékének különbségeként kell megállapítani és az eredményben kell elszámolni (hacsak az IFRS 16 standard másként nem rendelkezik visszlízing esetén) a használatból történő kivonás vagy az elidegenítés időszakában.**
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 becslt ellenértékösszeg későbbi változásait az IFRS 15 standard szerinti, az ügyleti ár változására vonatkozó követelményeknek megfelelően kell elszámolni.
71. A befektetési célú ingatlan elidegenítését követően megtartott bármely kötelezettségre a gazdálkodó egységnek az IAS 37 standardot, vagy más standardot kell alkalmaznia, ahogy megfelelő.
72. **A korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kompenzációt akkor kell az eredményben elszámolni, amikor az esedékessé válik.**
73. A befektetési célú ingatlanra vonatkozó értékvesztések vagy veszteségek, valamint a kapcsolódó, harmadik személlyel szembeni kárigények, vagy kapott kártérítések, valamint a helyettesítő eszközök bármely későbbi beszerzése vagy előállítása mind külön gazdasági eseménynek minősülnek, és azokat elkülönülten számolják el az alábbiak szerint:
- a) a befektetési célú ingatlan értékvesztését az IAS 36 standard alapján jelenítik meg;

- b) a befektetési célú ingatlan használatból történő kivonását vagy elidegenítését a jelen standard 66–71. bekezdései alapján jelenítik meg;
- c) a korábban értékvesztetté vált, elveszett vagy átengedett befektetési célú ingatlanokra vonatkozóan harmadik személytől származó kompenzációt akkor számolják el az eredményben, amikor az esedékessé válik; valamint
- d) a helyettesítőként helyreállított, megvásárolt vagy előállított befektetési célú ingatlanok bekerülési értékét a jelen standard 20–29. bekezdése alapján határozzák meg.

KÖZZÉTÉTEL

Valósérték-modell és bekerülésiérték-modell

- 74. Az alábbiakban meghatározott közzétételek az IFRS 16 standardban meghatározottakon felül alkalmazandók. Az IFRS 16 standarddal összhangban a befektetési célú ingatlan tulajdonosának eleget kell tennie a lízingbeadókra vonatkozó közzétételi kötelezettségeknek a megkötött lízingekre vonatkozóan. A befektetési célú ingatlan használati-jog-eszközként tartó lízingbevevő minden általa megkötött operatív lízing esetében biztosítja az IFRS 16 standardban a lízingbevevőkre vonatkozóan előírt közzétételeket és az IFRS 16 standardban a lízingbeadókra vonatkozóan előírt közzétételeket..
- 75. **A gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:**
 - a) **hogyan a valósérték-modellt vagy a bekerülésiérték-modellt alkalmazza-e;**
 - b) [Törölve]
 - c) **amikor a besorolás bonyolult (lásd a 14. bekezdést), a gazdálkodó egység által használt azon kritériumokat, amelyek alapján a befektetési célú ingatlan a saját használatú ingatlanoktól és a szokásos üzletmenet keretében történő eladás céljából tartott ingatlanoktól megkülönbözteti;**
 - d) [Törölve]
 - e) **azt a mértéket, amennyiben a befektetési célú ingatlanok (pénzügyi kimutatásokban kimutatott, vagy közzétett) valós értéke olyan független értékelő által készített értékelésen alapul, aki elismert és megfelelő szakmai minősítéssel rendelkezik, és az értékelendő befektetési célú ingatlan körzetében és kategóriájában közelmúltbeli tapasztalatai vannak. Ha ilyen értékelés nem történt, ezt a tényt kell közzétenni;**
 - f) **az eredményben az alábbiakra vonatkozóan elszámolt összegeket:**
 - i. **a befektetési célú ingatlanokból származó bérleti bevétel;**
 - ii. **a tárgyidőszakban bérleti bevételt termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (beleértve a javítások és karbantartás költségét);**
 - iii. **a tárgyidőszakban bérleti bevételt nem termelő befektetési célú ingatlanokkal kapcsolatos közvetlen működési költségek (ideértve a javítások és karbantartás költségét); valamint**
 - iv. **egy befektetési célú ingatlan valós értékének az eredményben elszámolt olyan halmozott változása, amely egy olyan állományból történő értékesítés során keletkezett, amelynél a bekerülésiérték-modellt alkalmazzák, egy olyan állományba, ahol a valósérték-modellt alkalmazzák (lásd a 32C. bekezdést);**
 - g) **a befektetési célú ingatlan értékesíthetőségére, vagy a bevételek vagy az elidegenítésből származó jövedelem átutalhatóságára vonatkozó korlátozások létezését és összegét;**
 - h) **befektetési célú ingatlanok megvásárlására, megépítésére, vagy fejlesztésére, vagy a javításokra, karbantartásokra, vagy fejlesztésekre vonatkozó szerződéses kötelezettségeket.**

Valósérték-modell

76. A 75. bekezdésben előírt közzétételeken túl a 33–55. bekezdésben ismertetett valósérték-modellt alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie a befektetési célú ingatlanok időszak eleji és végi könyv szerinti értékének egyeztetését, bemutatva a következőket:
- a) a növekedéseket, külön bemutatva a vásárlásokból és az eszközök könyv szerinti értékében elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;
 - b) az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;
 - c) az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;
 - d) a valós érték helyesbítéseiből eredő nettó nyereségeket vagy veszteségeket;
 - e) a pénzügyi kimutatások eltérő prezentálási pénznemre történő átszámításából és egy külföldi tevékenységnek a beszámolót készítő gazdálkodó egység prezentálási pénznemére történő átszámításából származó nettó átváltási különbözetet;
 - f) a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket; valamint
 - g) az egyéb változásokat.
77. Amikor egy befektetési célú ingatlanra vonatkozóan beszerzett értékelést a pénzügyi kimutatások céljára jelentősen módosítanak, pl. az 50. bekezdés alapján külön eszközként vagy kötelezettségként kimutatott eszközök vagy kötelezettségek kétszeri elszámolásának elkerülésére, a gazdálkodó egységnek a beszerzett értékelés, valamint a pénzügyi kimutatásokban kimutatott módosított értékelés egyeztetését közzé kell tennie, külön feltüntetve bármely visszaadott, kimutatott lízingkötelezettség teljes összegét, valamint bármilyen egyéb jelentős módosítást.
78. Az 53. bekezdésben hivatkozott kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység a befektetési célú ingatlan értékét az IAS 16 standardban vagy az IFRS 16 standardnak megfelelően meghatározott bekerülésiérték-modell alapján határozza meg, a 76. bekezdésben előírt egyeztetésben az ezen befektetési célú ingatlanra vonatkozó összegeket az egyéb befektetési célú ingatlanra vonatkozótól elkülönítetten kell közzétenni. Ezenkívül a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:
- a) a befektetési célú ingatlan leírását;
 - b) annak magyarázatát, miért nem értékelhető a valós érték megbízhatóan;
 - c) ha lehetséges, azt a becslési tartományt, amelyen belül a valós érték nagy valószínűséggel található; valamint
 - d) a nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlan elidegenítésekor:
 - i. azt a tényt, hogy a gazdálkodó egység egy nem valós értéken nyilvántartott befektetési célú ingatlant idegenített el;
 - ii. a befektetési célú ingatlan könyv szerinti értékét az eladás időpontjában; valamint
 - iii. az elszámolt nyereség vagy veszteség összegét.

Bekerülésiérték-modell

79. A 75. bekezdésben előírt közzétételen túl az 56. bekezdésben ismertetett bekerülésiérték-modellt alkalmazó gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:
- a) az alkalmazott értékcsökkentési módszereket;
 - b) az alkalmazott hasznos élettartamokat vagy értékcsökkenési rátákat;

- c) a bruttó könyv szerinti értéket és a halmozott értékcsökkenést (a halmozott értékvesztés miatti veszteségekkel összevonva) az időszak elején és végén;
- d) a befektetési célú ingatlan időszak eleji és végi könyv szerinti értékének egyeztetését, bemutatva az alábbiakat:
- i. a növekedéseket, külön közzétéve a vásárlásokból és az eszközök könyv szerinti értékében elszámolt későbbi ráfordításokból eredő növekedéseket;
 - ii. az üzleti kombinációk révén megvalósított akvizíciókból adódó növekedéseket;
 - iii. az IFRS 5 alapján értékesítésre tartottá minősített vagy egy értékesítésre tartottá minősített elidegenítési csoportba sorolt eszközöket és az egyéb elidegenítéseket;
 - iv. az értékcsökkenést;
 - v. az IAS 36 standard alapján az időszakban elszámolt értékvesztés miatti veszteség összegét és az időszakban visszaírt értékvesztés miatti veszteség összegét;
 - vi. a pénzügyi kimutatások eltérő prezentálási pénznemre történő átszámításából és egy külföldi tevékenységnek a beszámolót készítő gazdálkodó egység prezentálási pénznemére történő átszámításából származó nettó átváltási különbözetet;
 - vii. a készletek és a saját használatú ingatlanok közül és közé történő átvezetéseket; valamint
 - viii. az egyéb változásokat.
- e) a befektetési célú ingatlan valós értékét. Az 53. bekezdésben leírt kivételes esetekben, amikor a gazdálkodó egység nem képes megbízhatóan értékelni a befektetési célú ingatlan valós értékét, a gazdálkodó egységnek közzé kell tennie:
- i. a befektetési célú ingatlan leírását;
 - ii. annak magyarázatát, miért nem értékelhető a valós érték megbízhatóan; valamint
 - iii. lehetőség szerint a becsült értékek azon tartományát, amelyen belülre a valós érték nagy valószínűséggel esik.

ÁTMENETI RENDELKEZÉSEK

Valósérték-modell

80. Annak a korábban a (2000. évi) IAS 40 standardot alkalmazó gazdálkodó egységnek, amely először választja azt, hogy az operatív lízing alapján tartott, a befektetési célú ingatlan definíciójának megfelelő bizonyos vagy valamennyi ingatlanérdekeltségét befektetési célú ingatlannak minősíti, e döntés hatását a felhalmozott eredmény nyitó egyenlegének módosításaként kell megjelenítenie abban az időszakban, amelyben e választással először élnek. Ezen túl:
- a) ha a gazdálkodó egység már korábbi időszakokban is nyilvánosan közzétette (pénzügyi kimutatásaiban, vagy más módon) befektetési célú ingatlanai valós értékét (amelyet az IFRS 13-ban szereplő valós érték fogalomnak megfelelően értékeltek), akkor a gazdálkodó egység számára javasolt, de nem követelmény, hogy:
 - i. a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegét arra a legkorábbi bemutatott időszakra nézve helyesbítse, amelyre vonatkozóan az ilyen valós értéket nyilvánosan közzétette; valamint
 - ii. állapítsa meg újra az ezen időszakokra vonatkozó összehasonlíto információkat; valamint
 - b) ha a gazdálkodó egység korábban nem tette közzé nyilvánosan az (a) pontban leírt információkat, akkor a gazdálkodó egység nem állapíthatja meg újra az összehasonlíto információkat, és ezt a tényt közzé kell tennie.
81. A jelen standard az IAS 8 standardban előírttól eltérő kezelési módot határoz meg. Az IAS 8 standard előírásai szerint az összehasonlíto információkat újra meg kell állapítani, kivéve, ha az nem kivitelezhető.
82. Amikor egy gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot, a felhalmozott eredmény nyitóegyenlegének helyesbítése tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos átértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.

Bekerülésiérték-modell

83. Az IAS 8 standard vonatkozik a számviteli politika bármely olyan változására, amely akkor következik be, amikor a gazdálkodó egység először alkalmazza ezt a standardot és a bekerülésiérték-modell használatát választja. A számviteli politika változásának hatása tartalmazza a befektetési célú ingatlannal kapcsolatos ártértékelési többletként kezelt bármely összeg átsorolását is.
84. Az eszközcsereügylet útján megszerzett befektetési célú ingatlan kezdeti értékelésére vonatkozó 27–29. bekezdésben foglalt előírásokat a jövőre nézve, csak a jövőbeli ügyletekre kell alkalmazni.

Üzleti kombinációk

- 84A. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* a standardot a 14A. bekezdéssel, valamint a 6. bekezdés előtt egy címmel egészítette ki. A gazdálkodó egységeknek ezt a módosítást befektetési célú ingatlan akvizíciójára a jövőre nézve azon időszak kezdetétől kell alkalmazniuk, amelyre vonatkozóan a módosítást elfogadják. Következésképpen a befektetési célú ingatlanok korábbi időszakban lebonyolított akvizícióira vonatkozó elszámolásokat nem szabad kiigazítani. Ugyanakkor a gazdálkodó egység a módosítást befektetési célú ingatlanok a hatálybalépés napján, vagy azt követően kezdődő első éves időszak kezdete előtt bonyolított egyedi akvizícióira mégis alkalmazhatja akkor – és csak akkor –, ha a módosítás alkalmazásához szükséges információk a gazdálkodó egység rendelkezésére állnak.

IFRS 16

- 84B. Az IFRS 16 standard és annak e standardot érintő módosításai első alkalmazásakor a gazdálkodó egységnek alkalmaznia kell használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlanjai tekintetében az IFRS 16 standard C. függelékében szereplő, áttérésre vonatkozó követelményeket.

HATÁLYBALÉPÉS NAPJA

85. A gazdálkodó egységnek ezt a standardot a 2005. január 1-jén, vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A korábbi alkalmazás javasolt. Ha a gazdálkodó egység egy 2005. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazza a jelen standardot, közzé kell tennie ezt a tényt.
- 85A. A (2007-ben módosított) IAS 1 *A pénzügyi kimutatások prezentálása* standard módosította az IFRS-ekben alkalmazott terminológiát. Ezenkívül módosította a 62. 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.
- 85B. A 2008 májusában közzétett *IFRS-ek javításai* módosították a 8., a 9., a 48., az 53., az 54. és az 57. bekezdést, törölték a 22. bekezdést, és a standardot kiegészítették az 53A. és az 53B. bekezdéssel. A gazdálkodó egységnek ezeket a módosításokat előretételezve, a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmaznia. A gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy 2009. január 1. előtti időponttól kezdve is alkalmazhatja az építés alatt álló befektetési célú ingatlanokra, feltéve, ha az építés alatt álló befektetési célú ingatlanok valós értékeit azokban az időpontokban értékelték. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha egy gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, ezt a tényt közzé kell tennie, és egyidejűleg alkalmaznia kell az IAS 16 *Ingatlanok, gépek és berendezések* standard 5. és 81E. bekezdésének módosításait.
- 85C. A 2011 májusában kiadott IFRS 13 standard módosította a valós érték meghatározását az 5. bekezdésben, valamint módosította a 26., a 29., a 32., a 40., a 48., az 53., az 53B., a 78–80. és a 85B. bekezdést, és törölte a 36–39., a 42–27., a 49., az 51. és a 75. bekezdés (d) pontját. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 13 standardot.
- 85D. A 2013 decemberében közzétett *Az IFRS standardok éves javításai: 2011–2013. évi ciklus* a standardot a 6. bekezdés előtt és a 84. bekezdés után címekkel, valamint a 14A. és a 84A. bekezdéssel egészítette ki. A gazdálkodó egységeknek ezeket a módosításokat a 2014. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra kell alkalmazniuk. A korábbi alkalmazás megengedett. Ha a gazdálkodó egység ezeket a módosításokat egy korábbi időszakra alkalmazza, közzé kell tennie ezt a tényt.
- 85E. A 2014 májusában kibocsátott IFRS 15 *Vevői szerződésekből származó bevétel* standard módosította a 3. bekezdés (b) pontját, valamint a 9., a 67. és a 70. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 15 standardot.

- 85F. A 2016 januárjában kibocsátott IFRS 16 standard módosította az IAS 40 standard hatókörét azáltal, hogy a befektetési célú ingatlan fogalma alá sorolta mind a gazdálkodó egység tulajdonában lévő befektetési célú ingatlant, mind a lízingbevevő által használatijog-eszközként tartott befektetési célú ingatlant. Az IFRS 16 standard módosította az 5., a 7., a 8., a 9., a 16., a 20., a 30., a 41., az 50., az 53., az 53A., az 54., az 56., a 60., a 61., a 62., a 67., a 69., a 74., a 75., a 77. és a 78. bekezdést, a standardot kiegészítette a 19A., a 29A., a 40A. és a 84B. bekezdéssel és a hozzá tartozó címmel, valamint törölte a 3., a 6., a 25., a 26. és a 34. bekezdést. A gazdálkodó egység akkor köteles alkalmazni ezeket a módosításokat, amikor alkalmazza az IFRS 16 standardot.

A (2000. ÉVI) IAS 40 VISSZAVONÁSA

86. A jelen standard hatályaon kívül helyezi a (2000-ben kibocsátott) IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardot.
-