

2007. május, 35. szám

Az IFRS in Brief jelen száma a Nemzetközi Számviteli Standard Testület (IASB) 2007. áprilisi ülésével, valamint az IASB és az USA-beli Pénzügyi Számviteli Standard Testület (FASB) 2007. áprilisi közös megbeszélésével foglalkozik.

## Összefoglalás

A 2007. áprilisi ülésén az IASB:

- folytatta az *IFRS 3 Üzleti kombinációk standard javasolt módosításai* című nyilvános tervezetben (ED) szereplő javaslatok újratárgyalását
- megvitatta a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokkal foglalkozó projektet
- megvitatta a fogalmi keretelvek projektet
- megvitatta a *Valós értéken visszaadható pénzügyi instrumentumok és a felszámolásakor felmerülő kötelek* című nyilvános tervezetet
- megvitatta az *IAS 12 Nyereségadó standard javasolt módosításai* című készülő nyilvános tervezetét
- megvitattott egy kérdést az évenkénti javításokat tartalmazó nyilvános tervezetéből.

Az IASB és a FASB 2007. áprilisi közös megbeszélésén a Testületek megvitatták az alábbiakat:

- számos különféle kérdést az üzleti kombinációk közös projekttel kapcsolatban

- a lízingekkel foglalkozó közös projekt hatókörét
- a fogalmi keretelvek közös projekt értékelési fázisát
- egy napirendi javaslat tervezetét az immateriális javakkal foglalkozó közös projekt hatókörére vonatkozóan
- az FASB által vezetett kötelezettségekkel és saját tőkével foglalkozó közös projektet.

## Az IASB ülése

### Üzleti kombinációk

A Testület folytatta az *IFRS 3 javasolt módosításai* című nyilvános tervezetben szereplő javaslatok újratárgyalását, és:

- a felvásárló olyan részvény alapú kifizetési juttatásai (helyettesítő juttatások) tekintetében, amelyekkel a felvásárolt munkavállalói által birtokolt juttatásokat (felvásárolt juttatásai) helyettesítettek, kísérletképpen úgy döntött, hogy:
  - a helyettesítő juttatás valós értékének a felvásárolt juttatását meghaladó többletét a kombinációt követő megszolgálási időszak során kell megjeleníteni
  - a helyettesítő juttatás valós értékének a fenti többlettel csökkentett értékét a következőképpen kell elszámolni

**A KPMG havonta megjelenő, aktualitásokkal foglalkozó kiadványa a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokról (IFRS)**

- (1) a megszolgált részt (amelyet úgy számolnak ki, hogy a teljesített megszolgálati időszakot összehasonlítják a helyettesítő juttatások teljes megszolgálati időszakával és a felvásárolt juttatásainak teljes megszolgálati időszakával közlül a hosszabbal) az akvizíció költségeinek részeként;
- (2) a meg nem szolgált részt a kombinációt követő megszolgálati időszak során
- a helyettesítő juttatások valós értékének a meg nem szolgált mértékben tartalmaznia kell a jogvesztések becslését
  - megerősíti, hogy a kombinációt követő jogvesztések kompenzációs ráfordítások és nincsenek hatással az akvizíció költségére
  - a pénzeszközzel rendezett helyettesítő juttatások újraértékelésének a kombinációt követő hatásait a kompenzációs ráfordítás és a nyereségadó helyesbítéseként kell megjeleníteni a felmerülésük időszakában
- kísérletképpen úgy határozott, hogy lehetővé teszi az ellenőrzést nem biztosító (kisebbségi) részesedések ügyletenkénti megjelenítését, vagy valós értéken vagy a megszerzett azonosítható nettó eszközök valós értékének arányos részén
  - megerősítette, hogy egy üzleti kombinációban az értékelési attribútum a valós érték és megtartják a valós érték fogalmát a jelenlegi IFRS 3-ban
  - felkérte a munkatársakat, hogy a következtetések alapjába vagy az alkalmazási útmutatóba foglalják bele az FASB és az IASB által használt valós érték fogalmaik különbségeinek kifejtését
  - megvitattott olyan alapelveket, amellyel

- meghatározzák, mi váltja ki a megszerzett vagy felváltott eszközök, kötelezettségek vagy szerződések besorolásának vagy megjelölésének újraértékelését; ennek további kifejtését lásd alább a közös megbeszélésnél
- kísérletképpen úgy határozott, hogy a javasolt standardot ugyanakkor kelljen alkalmazni, mint a javasolt módosított IAS 27 *Konzolidált és egyedi pénzügyi kimutatások* standardot, amely a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra érvényes; a korábbi alkalmazás megengedett lesz
  - kísérletképpen megerősítette a közzétételi követelményeket az ED-ben, de javasolta az alábbiak közzétételét is:
    - annak okait, hogy miért nem lehet bármely függő kötelezettséget vagy függő követelést megbízhatóan értékelni
    - információkat az ilyen függő kötelezettségekről, ahogy azt az IAS 37 *Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések* standard előírja, függetlenül attól, hogy a kiáramlásokat esetlegesnek gondolják
    - információkat az ilyen függő követelésekről, ahogy azt az IAS 37 előírja, függetlenül attól, hogy a gazdasági hasznok beáramlása valószínű-e
  - kísérletképpen úgy határozott, hogy az IFRS 4 *Biztosítási szerződések* standardot továbbra is alkalmazni kell az üzleti kombinációban megszerzett biztosítási szerződésekénél.

#### Munkaviszony megszűnése utáni juttatások

- A Testület folytatta a munkaviszony megszűnése utáni juttatásokkal foglalkozó projektjének megvitatását, és:
  - kísérletképpen úgy határozott, hogy a rendezésből vagy szűkítésből származó nyereségeket és veszteségeket felmerülésükkor kell megjeleníteni, és:
    - a szűkítésből származó nyereség vagy veszteség olyan szolgálati költség, amelyet az eredményben kell megjeleníteni
    - a rendezésből származó nyereség vagy veszteség nem szolgálati költség, mert pénzügyi feltételezések változásaiból ered
- kísérletképpen úgy határozott, hogy a projektnek foglalkoznia kell azzal, hogy a juttatásokat csökkentő programmodosítások szűkítések-e vagy negatív szolgálati költségek; felkérték a munkatársakat a kérdésnek egy lehetséges évenkénti javításkénti mérlegelésére
- megvitatta, de nem hozott döntést arról, hogyan kell besorolni azokat a juttatásokat, amelyek az eszközök fix növekedéseivel változnak
- felkérte a munkatársakat új definíciók alkotására az eszközalapú meghatározott hozzájárulás és a meghatározott juttatási ígérek tekintetében, amelyek többek között:
  - kizárnák a betétszerű juttatásokat a meghatározott juttatásokból
  - tisztáznák, hogyan kell kezelni a fix növekedések ígéreteit
  - segítenének tisztázni a névleges eszközökön alapuló

ígéreteket az ilyen ígéretre alkotott új fogalom javasolása révén.

### Fogalmi keretelvek

A Testület megvitatta a fogalmi keretelvek projektjét és:

- a minőségi jellemzők vonatkozásában kísérletképpen úgy határozott, hogy:
  - a hű bemutatást előírt jellemzőként meg kell tartani
  - az ellenőrizhetőség a hű bemutatástól elkülönült „javító” jellemző legyen
  - tisztázni kell a „javító” és az „előírt” jellemzők közti különbséget
  - az érthetőségről szóló kifejtést tisztázni kell
  - a konzervatívizmus a hű bemutatásnak nem összetevője
- felkérte a munkatársakat, hogy mérlegeljék az időszerűségnek javító minőségi jellemzőként vagy a pénzügyi beszámolás korlátjaként, nem pedig a relevancia összetevőjeként való besorolását
- megerősítette döntését arról, hogy külön projekt keretében vizsgálja meg a fogalmi keretelvek alkalmazását a nonprofit szervezetekre.

### Valós értéken visszaadható pénzügyi instrumentumok

A Testület megvitatta a *Valós értéken visszaadható pénzügyi instrumentumok és a felszámolásakor felmerülő kötelezettségek* című nyilvános tervezetet és egyetértett a munkatársak javaslatával, hogy:

- a nyilvános tervezet hatókörét meg kell tartani
- meg kell vizsgálni azokat az egyéb instrumentumokat, amelyek ugyanolyan aggodalmakat idézhetnek elő, mint a valós értéken visszaadható pénzügyi instrumentumok, ami megkövetelné az alábbiakat:
  - ezen instrumentumok jellemzőinek és a gazdálkodó egység

struktúráinak megismerését

- annak elemzését, hogy szükséges-e további mentesség az IAS 32 *Pénzügyi instrumentumok: Bemutatás* standardba annak meghatározását, hogy ezek az egyéb instrumentumok részét képezzék-e a kötelezettségekkel és saját tőkével foglalkozó projektnek

### Nyereségadók

A Testület megvitatta Az IAS 12 *javasolt módosításai* című készülő nyilvános tervezetét és:

- úgy határozott, hogy meg kell tartani a goodwill kezdeti megjelenítéskor keletkező halasztott adókötelezettség megjelenítése alóli mentességet
- kísérletképpen úgy határozott, hogy a megszerzett eszközök és a vállalt kötelezettségek valós értéke egy piaci résztvevő szempontjából tartalmazza az adóalappal kapcsolatos feltevéseket és ne a szállító adóalapját tételezzék fel, függetlenül attól, hogy az ügylet üzleti kombináció-e vagy sem.

### Évenkénti javítások

A készülő, évenkénti javításokat tartalmazó nyilvános tervezet részeként a Testület megvitatta az IAS 38 *Immateriális javak* standard módosítását annak tisztázása érdekében, hogy a reklámozási és promóciós képzési anyagokra vonatkozóan mikor kell megjeleníteni a szállítással és az ilyen anyagok kidolgozásával kapcsolatos ráfordítást; a Testület felkérte a munkatársakat, hogy tovább vizsgálják a kérdést.

### Egyéb

A Testület emellett:

- megvitatta a közbenső lépéseket a valós érték modell felé az összes pénzügyi instrumentumra vonatkozóan, amely szerint a valós értéken történő értékelés elvét használnák

kiindulópontként és mentességeket határoznának meg; döntés nem született

- megvitatta Az IAS 37 *javasolt módosításai* című nyilvános tervezetben szereplő javaslatok jogi esetekre vonatkozó alkalmazásának nehézségeit; döntés nem született
- úgy határozott, hogy a megszünt tevékenységek fogalmát és bármilyen kapcsolódó közzétételeket meg kell vitatni az FASB-vel és el kell különíteni a pénzügyi kimutatások prezentálásával foglalkozó projekttől; a további kifejtést lásd alább a közös megbeszélésnél
- megvitatta az IAS 31 *Közös vállalkozásokban lévő érdekeltségek* standard javasolt módosításainak tervezetét és kísérletképpen úgy határozott, hogy a nyilvános tervezet átdolgozott és ne módosított IAS 31-et javasoljon.

### Az IASB és az FASB közös megbeszélése

Üzleti kombinációk

A Testületek befejezték az üzleti kombinációkkal foglalkozó közös projektjük megvitatását számos különféle kérdés megvitatása révén, és megegyeztek, hogy:

- az IASB, az FASB-vel való konvergencia érdekében, meg fogja követelni, hogy egy operatív lízing piacon kívüli részét immateriális eszközként kelljen megjeleníteni a kapcsolódó megszerzett eszköztől elkülönülten
- az FASB az IASB-vel való konvergencia érdekében:
  - meg fogja tartani azt az útmutatását, amely szerint a hosszú élettartamú eszközöket értékesítésre tartott eszközökként kell besorolni, ha az eladás egy éven belül várható
  - általános elvként az akvizíció időpontjában létező feltételek használatát fogja megkövetelni annak meghatározása

érdekében, hogy hogyan sorolják be vagy jelölik meg a megszerzett eszközöket, kötelezettségeket vagy tőkeinstrumentumokat

- az FASB meg fogja követelni az ellenőrzést nem biztosító részesedés valós értéken történő értékelését
- az IASB lehetővé fogja tenni, hogy az ellenőrzést nem biztosító részesedést ügyletenként jelenítsék meg vagy valós értéken, vagy a megszerzett azonosítható nettó eszközök valós értékének arányos részén (lásd fent)
- felvásárláskor és később kártalanításra kimutatott eszközt ugyanazon az összegben kell értékelni, mint a kapcsolódó kötelezettséget
- a lízingek és a biztosítási szerződések kivételek lesznek az alól az elv alól, hogy az akvizíció időpontjában létező feltételeket kell nézni annak meghatározása érdekében, hogy hogyan sorolják be az eszközöket, kötelezettségeket és tőkeinstrumentumokat; a lízingeket és a biztosítási szerződéseket a szerződés kezdetekor meglévő feltételek alapján fogják besorolni
- a felvásárló nem jelölheti meg a felvásárlás tényleges időpontjaként a felvásárlás kezdeti és megvalósulási időpontja között levő számviteli időszak végét.

A Testületek felkérték a munkatársakat, hogy kezdjék meg az átdolgozott IFRS 3 és a módosított IAS 27 megszövegezési és szavazás előtti folyamatát.

## Lízingek

A lízingekkel foglalkozó közös projekttel kapcsolatban a Testületek megegyeztek, hogy a projekt hatóköre a lízingre vonatkozó jelenlegi standardokon alapuljon. A Testületek a projekt előrehaladtával mérlegelhetik a hatókör bővítését.

## Fogalmi keretelvek

A Testületek megvitatták a fogalmi keretelvek projekt értékelési fázisát, az ezen fázis értékelési alapokkal kapcsolatos kérdéseire összpontosítva, ahogy azokat a munkatársak bemutatták. A Testületek általában egyetértettek a munkatársaknak az értékelési alapokkal kapcsolatos kérdésekre adott javaslataival, amelyek elsődlegesen az alábbiakkal foglalkoznak: mik a lehetséges értékelési alapok; hogyan határozzák meg őket; mik az alapvető tulajdonságaik; és megfelelőek-e mind az eszközök, mind pedig a kötelezettségek szempontjából.

Emellett a Testületek felkérték a munkatársakat, hogy a fogalmi keretelvek projekt első négy fázisára összpontosítsanak, mielőtt elkezdik a prezentálással és a közzététellel foglalkozó fázist, és mielőtt megvizsgálják a keretelvek nonprofit szervezetekre való alkalmazását.

## Immateriális javak

Az Egyetértési Nyilatkozatuk részeként a Testületek megvitatták az immateriális eszközökkel foglalkozó projekt hatókörét, és megegyeztek, hogy:

- az tartalmazni fogja az üzleti kombináción kívül szerzett azonosítható immateriális javak kezdeti és későbbi elszámolását, beleértve a saját előállítású immateriális javakat
- az nem fogja tartalmazni a goodwill elszámolását.

A javaslattervezetet a Standard Tanácsadó Fórumnak (SAC) 2007 júniusában tervezik bemutatni. A végleges javaslatot a Nemzetközi Számviteli Standard Bizottság Alapítvány Kuratóriumának 2007 októberében és a SAC-nak 2007 novemberében tervezik bemutatni. Kötelezettségek és saját tőke Az FASB által vezetett kötelezettségekkel és saját tőkével foglalkozó közös projekt részeként az Európai Pénzügyi Beszámolási Tanácsadó Csoport PAAinE (Proaktív számviteli tevékenységek Európában) kezdeményezése és a Német Számviteli Standard Testület bemutatta egy olyan modell kidolgozására vonatkozó független kezdeményezésből származó megállapításait, amely szerint megkülönböztetik a kötelezettségeket a saját tőkétől; döntés nem született.

## IASB Observer hírek

A KPMG Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Csoport lehetővé tette, hogy a European Research Associates Limited kiadványa, az IASB Observer példányai a KPMG tagvállalatok ügyfelei és kapcsolattartói számára hozzáférhető legyenek. Az IASB Observer időszerű és részletes beszámolókat nyújt az IASB megbeszéléseiről. Kérjük, forduljon szokásos helyi KPMG kapcsolattartójához, ha szeretné megkapni ezt a kiadványt.

Ha további információra van szüksége a jelen IFRS in Briefben szereplő bármely kérdéssel kapcsolatban, kérjük, keresse Boros Juditot az alábbi elérhetőségek bármelyikén.

Tel: +36 (1) 887 7196

E-mail: [judit.boros@kpmg.hu](mailto:judit.boros@kpmg.hu)

A KPMG Nemzetközi Beszámoló-készítési Csoport a KPMG IFRG Limited része.

A KPMG International svájci szövetkezet, amely független tagvállalatok hálózatának koordináló szervezeteként funkcionál. A KPMG International nem végez könyvvizsgálatot, és nem nyújt egyéb ügyfélszolgáltatásokat sem. Ilyen szolgáltatásokra kizárólag a tagvállalatok állnak rendelkezésre a megfelelő földrajzi területeken. A KPMG International és tagvállalatai jogilag megkülönböztethető és különálló szervezetek. Nincsenek anyavállalati, leányvállalati, ügynöki, partneri vagy vegyesvállalati viszonyban egymással, és a jelen kiadvány tartalma sem értelmezhető úgy, mintha ezek a szervezetek ilyen viszonyban lennének. Egyetlen tagvállalatnak sem áll jogában (tényleges, látszólagos, hallgatólagosan következő vagy egyéb formában) bármely módon kötelezettséget vállalni a KPMG International vagy bármelyik tagvállalat nevében, és fordítva.

A jelen információ általános jellegű, és nem vonatkozik egyetlen konkrét személy vagy jogi személy körülményeire sem. Bár törekszünk arra, hogy pontos és időszerű információt nyújtsunk, nem tudjuk garantálni, hogy az információ a kézhezvétel időpontjában is helytálló lesz, illetve hogy a jövőben is az marad. Az ilyen információk alapján nem lehet intézkedéseket hozni megfelelő szakmai tanácsadás és az adott helyzet alapos felmérése nélkül.

A KPMG és a KPMG logó a KPMG International svájci szövetkezet bejegyzett védjegyei.

IFRS in Brief: 35 szám

2007. május