

IFRS Hírlevél

International Financial Reporting Standards News

A pénzügyi kimutatások bemutatására vonatkozó sztenderd átdolgozott változata

A Nemzetközi Számviteli Sztenderdek Bizottság (IASB) 2007 október 6-án kiadta az IAS 1 **Pénzügyi kimutatások bemutatása** című sztenderd átdolgozott változatát. A sztenderd viszonylag kis mértékben módosult, de ez csak az első lépés a Bizottság pénzügyi információk bemutatását érintő átfogó projektjében.

A különböző kimutatásokra vonatkozó főbb változásokat a továbbiakban részletezzük. A Bizottság ezen kívül a könnyebb olvashatóság érdekében változtatott a sztenderd egyes pontjainak sorrendjén, és néhány nem túl lényeges változtatás történt a szövegezésben, hogy a sztenderden belül és más sztenderdekkel összevetve is egységes legyen a szóhasználat.

Az átdolgozott sztenderd a 2009 január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra nézve alkalmazandó; korábbi alkalmazás is megengedett.

A pénzügyi kimutatások új címei

Egyes pénzügyi kimutatások elnevezése megváltozott. A "balance sheet" ("mérleg") kifejezés helyett a "statement of financial position" ("pénzügyi helyzet kimutatás") a "cash flow statement" helyett pedig a "statement of cash flows" szerepel. Amennyiben egy vállalkozás úgy dönt, hogy bevételeinek és költségeinek bemutatására egyetlen kimutatást használ (lásd alább), akkor azt az „teljes körű jövedelem-kimutatásban” (Statement of Comprehensive Income) teheti meg. Amennyiben a vállalkozás bevételeit és kiadásait két különálló kimutatásban mutatja be, az eddigi "elszámolt költség- és jövedelem-kimutatás" ("statement of recognised income and expense") megnevezés helyébe az „teljes körű jövedelem-kimutatás" ("statement of comprehensive income") lép.

Annak ellenére, hogy ezentúl az összes számviteli sztenderd ezen új címeket alkalmazza, a pénzügyi kimutatásokban használatuk nem kötelező.

Következmény? Elhanyagolható. A vállalkozások eldönthetik, hogy kívánják-e az új elnevezéseket használni. Az egyszerűség és az összehasonlíthatóság érdekében azt javasoljuk, hogy váltsanak át az új elnevezésekre.



A pénzügyi helyzet-kimutatás ("statement of financial position")

Az átdolgozott sztenderd tartalmaz egy olyan előírást, miszerint a vállalkozásnak egy számviteli politika visszamenőleges alkalmazása, a pénzügyi kimutatásai visszamenőleges módosítása, vagy a pénzügyi kimutatásokban szereplő egyes tételek átsorolása esetén a legkorábbi összehasonlítható időszak kezdetére vonatkozó pénzügyi helyzet kimutatást kell közzétennie.

A fenti korlátozó körülmények fennállása esetén a vállalkozás köteles legalább három pénzügyi helyzet kimutatást (és a kapcsolódó kiegészítő mellékleteket) közzétenni az alábbi időpontokra:

- a tárgyidőszak vége;
- az előző időszak vége (amely megegyezik a tárgyidőszak kezdetével); és
- a legkorábbi összehasonlító időszak kezdete.

Következmény? Azokban az esetekben, ahol egy további mérleget is közzé kell tenni, ez az új követelmény pusztán szövegszerkesztési feladatot jelent.

A nyitómérleg tételeit mindenképpen újra kell kalkulálni. Üdvözljük, hogy a Bizottság eltekintett a Nyilvános Tervezetben még szereplő javaslattól, miszerint a vállalkozásoknak minden körülmények között három pénzügyi helyzet kimutatást kellett volna készíteniük, ez ugyanis minimális előnyökkel járt volna, ugyanakkor jelentősen növelte volna a beszámolási terheket.

Teljes körű jövedelem-kimutatás (Statement of Comprehensive Income)

A Bizottság felülvizsgálta a költségek és jövedelmek bemutatására vonatkozó követelményeket, ugyanakkor az alkalmazandó formátumra vonatkozó döntést a vállalkozásoknál hagyta.

Az átdolgozott sztenderd előírja, hogy a vállalkozások minden költség és jövedelem tételt (ideértve a közvetlenül a saját tőke terhére elszámolt tételeket is) vagy:

- a) egyetlen kimutatásban mutassanak be („teljes körű jövedelem-kimutatás”); vagy
- b) két kimutatásban mutassanak be (egy különálló “eredmény-kimutatás” és egy “teljes körű jövedelem-kimutatás”).

Amennyiben a vállalkozás az a) pont szerinti lehetőséget választja, lényegében kombinálnia kell a jelenlegi eredmény-kimutatásának és elszámolt költség- és eredmény-kimutatásának tartalmát. A Bizottság ezt a módszert részesíti előnyben, elsősorban mivel úgy véli, hogy nincsenek olyan egyértelmű alapelvek vagy közös tulajdonságok, amelyek alapján a költségek és a jövedelmek két kimutatásra bonthatók.

Ugyanakkor, tekintettel az egy kimutatáson alapuló megközelítéssel szemben megnyilvánuló ellenállásra, a Bizottság lehetővé tette a vállalkozások számára, hogy a (b) változatot válasszák, és továbbra is két kimutatást készítsenek. Az ilyen kimutatásokban továbbra is külön fognak szerepelni az “eredmény” és az “egyéb teljes körű jövedelem” tételek.

A két kimutatáson alapuló megközelítés esetén az egyéb teljes körű jövedelem továbbra is azon bevételi és kiadási tételeket fogja tartalmazni (ideértve az átszórulási korrekciókat is), amelyek - más IFRS-ek kötelező vagy opcionális előírásainak megfelelően - nem a nyereség/veszteség terhére kerülnek elszámolásra. Ezen tételek (a saját tőke nem tulajdonosi változásai) az alábbiak:

- ártértékelési többlet változásai (az IAS 16 **Ingtatlanok, gépek és berendezések** és az IAS 38 **Immateriális javak** alapján);
- a járadékkal meghatározott nyugdíjalapokon elért és az IAS 19 **Munkavállalói juttatások** sztenderd 93A pontja alapján elszámolt biztosításmatematikai nyereség/veszteség;
- egy külföldi vállalkozás pénzügyi kimutatásainak az átfordításából eredő nyereség/veszteség (az IAS 21 **Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai** alapján);
- az értékesíthető pénzügyi eszközök ártértékeléséből eredő nyereség/veszteség (az IAS 39 **Pénzügyi instrumentumok: Elszámolás és értékelés** alapján) és
- fedezeti instrumentumok nyereségének vagy veszteségének tényleges része cash-flow fedezeti ügyletek esetén (az IAS 39 alapján).

Az IAS 1 korábbi változata szerint a vállalkozások dönthettek úgy, hogy ezeket a tételeket külön mutatják be a saját tőke változásait tartalmazó kimutatásukban (és így elkerültek az elszámolt költség- és jövedelem-kimutatás közzétételi kötelezettségét). Erre a továbbiakban nincs lehetőség. A saját tőke nem-tulajdonosi változásait nem lehet külön tételként bemutatni a saját tőke változásait tartalmazó kimutatásban. A módosítás oka, hogy egyértelműen elkülönüljenek egymástól a saját tőke tulajdonosokkal (tulajdonosi minőségükben) folytatott tranzakciókból eredő és nem a tulajdonosokhoz köthető változásai.

Következmény? A megmaradó opció miatt ezen változások hatásai igen eltérőek lehetnek. Az a vállalkozás, amely korábban eredmény-kimutatást és elszámolt költség- és jövedelem-kimutatást is közzétett, most dönthet úgy, hogy semmilyen módosítást nem léptet életbe (ugyanakkor célszerű a második kimutatás nevét " teljes körű jövedelem-kimutatásra" változtatnia). Alternatív megoldásként dönthet úgy is, hogy a fenti (a) pont szerint kombinálja a kimutatásait.

Abban az egy esetben kötelező a módosítás, ha az egyéb teljes körű jövedelem-tételeket korábban külön tételként szerepeltették a saját tőke változásait tartalmazó kimutatásban, az ilyen bemutatásra ugyanis a továbbiakban nincs lehetőség.

A szerkezetre vonatkozó általános módosításokon túl a vállalkozásoknak figyelembe kell venniük az egyéb teljes körű jövedelem-tételek bemutatására vonatkozó részletes követelményeket is (a részleteket ld. lent).

Saját tőke változásai kimutatás

A saját tőke változásai kimutatást érintő legfontosabb módosítás, amint azt már korábban is említettük, hogy a vállalkozásoknak a továbbiakban nem lesz lehetőségük külön tételként bemutatni a nem-tulajdonosi mozgásokat a saját tőke változásai kimutatásukban. Az ilyen nem-tulajdonosi mozgásokat az teljes körű jövedelem-kimutatásban kell közzétenni, és a teljes összeget kell átvezetni a saját tőke változásai kimutatásba.

Továbbá, a vállalkozások a tulajdonosokkal tulajdonosi minőségükben folytatott tranzakciók bemutatására a továbbiakban nem alkalmazhatják a kiegészítő mellékletet – a saját tőke változásai kimutatást önálló pénzügyi kimutatásként kell közzétenni.

Következmény? Azok a vállalkozások, amelyek korábbi döntésük értelmében nem tettek közzé elszámolt költség- és jövedelem-kimutatást mostantól kötelesek lesznek az teljes körű jövedelem-kimutatásban bemutatni a saját tőke nem tulajdonosi mozgásait.

A vállalkozások többsége számára, amelyek külön elszámolt költség- és jövedelem-kimutatásttettek közzé az elmúlt években, annyi változást hoz az új szabályozás, hogy ezentúl egy további, új pénzügyi kimutatást is el kell készíteniük (a saját tőke változásai kimutatást), amely korábban a kiegészítő mellékletben közzétett információkat fog tartalmazni.

Részletes változások

Bár több változás is történt a Sztenderd szövegezésében, ezek legnagyobb része nem lényegi módosítás. Ugyanakkor új, részletesebb követelmények kerültek bevezetésre az egyéb teljes körű jövedelem-tételek bemutatása tekintetében.

A jövedelemadók és átsorolási korrekciók bemutatása az egyéb teljes körű jövedelemben

A módosított Sztenderd előírja a vállalkozások számára, hogy bemutassák az egyes teljes körű jövedelem-tételek után fizetendő jövedelemadót. A vállalkozások az alábbi két módon mutathatják be az egyéb teljes körű jövedelem tételeit:

- a kapcsolódó adóhatások nélkül ("nettó bemutatás"); vagy
- a kapcsolódó adóhatások előtt, egy összegben jelezve az adott tételekhez kapcsolódó jövedelemadó teljes összegét ("bruttó bemutatás").

A "nettó bemutatás" elősegíti az egyéb jövedelem-tételek azonosítását a pénzügyi helyzet kimutatás saját tőke során. A "bruttó kimutatás" elősegíti az egyéb teljes körű jövedelem-tételek nyomon követését az eredmény-kimutatásban, mivel az eredménykimutatás-tételek általában adózás előtt kerülnek bemutatásra.

Függetlenül attól, hogy az adózás előtti vagy adózás utáni módszert alkalmazzák, kötelező külön-külön bemutatni az egyéb teljes körű jövedelem egyes tételeihez rendelt jövedelemadó-kötelezettséget vagy -követelést a kiegészítő mellékletben.

Átsorolási korrekciók

Az "átsorolási korrekciók" kifejezést akkor használjuk, ha a korábban az egyéb átfogó jövedelemben elszámolt összegek átsorolásra kerülnek az eredmény-kimutatásba (a korábban bevett szóhasználat szerint "reciklálás"). Az átdolgozott Sztenderd kötelezővé teszi az egyéb teljes körű jövedelem-tételeket érintő átsorolási korrekciók bemutatását.

A vállalkozások dönthetik el, hogy az átsorolási korrekciókat az teljes körű jövedelem-kimutatásban vagy a kiegészítő mellékletben mutatják be. Az átsorolási korrekciókat a kiegészítő mellékletben bemutató vállalkozás az egyéb teljes körű jövedelem-tételeket az teljes körű jövedelem-kimutatásban teszi közzé, a kapcsolódó átsorolási korrekciók elvégzését követően.

Hatályba lépés napja és átmeneti időszak

Az átdolgozott Sztenderd a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban alkalmazandó, de korábbi alkalmazása is megengedett. Az átdolgozott Sztenderd átvételekor az összehasonlító információk bemutatását szintén helyesbítenni kell az esetleges egyéb módosítások figyelembe vételével.

Az IAS 34 **Közbenső pénzügyi beszámolók** sztenderd alapján évközi beszámolókat közzétevő vállalkozások kötelesek a 2009. január 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra vonatkozó évközi beszámolókra előírt új formátumokat alkalmazni.

Amennyiben a Sztenderdet egy 2009. január 1-je előtt kezdődő időszakra alkalmazzák, ezt a tényt külön fel kell tüntetni.

Következő lépések

Az átdolgozott IAS 1 közzététele az IASB és az Amerikai Számviteli Sztenderd Bizottság (US FASB) közös kezdeményezése első ütemét zárja le, melynek célja a pénzügyi kimutatások bemutatásának felülvizsgálata és harmonizációja volt. A második ütem (ismertebb nevén: "B szegmens") a pénzügyi kimutatásokban szereplő információk bemutatásának alapvetőbb kérdéseire koncentrált, úgymint:

- az egyes pénzügyi kimutatásokban szereplő információk összesítésének egységes alapelvei;
- az egyes pénzügyi kimutatásokban bemutatandó összegek és részösszegek;
- hogy szükséges-e átsorolni (reciklálni) az egyéb elszámolt költség- és jövedelem-kimutatás tételeket

az eredménybe, és ha igen, akkor mely tranzakciókat és eseményeket szükséges átsorolni, és mikor; és

- hogy a működési cash-flow bemutatásának közvetlen vagy közvetett módja eredményez hasznosabb információkat.

Az IASB várhatóan a következő hat hónap folyamán vitaanyagot fog közzétenni a fenti kérdésekben.

Magyarázattal ellátott 2007-es IFRS kötet

A Nemzetközi Számviteli Szabvány Bizottság közzétette Útmutató a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardokhoz (2007) című kiadványát. Az Útmutató az összes érvényben lévő IFRS 2007. január 1-én érvényes teljes szövegét tartalmazza, több ezer kereszthivatkozással, melyek segítik az olvasót az egyes IFRS-ek és egyéb olyan IASB anyagok szövegében való eligazodás során, amelyek az IFRS-ekhez kapcsolódnak, de nem részei azoknak (szemlélteti példákkal és alkalmazási segédlettel). Elérhető nyomtatott formában, CD-ROMon és online úton. A digitális változatokban a kereszthivatkozások linkek formájában jelennek meg.

IFAC hírek

IAASB: Kilenc előterjesztett standard

A Nemzetközi Könyvvizsgálói és Bizonyossági Standardok Bizottsága (IAASB) kilenc bevezetni kívánt standardra, köztük a nemzetközi minőségellenőrzési és a könyvvizsgálói jelentési standardokra vonatkozóan adott ki tervezetet. Ezek mindegyike az IAASB új szövegezési gyakorlatával összhangban került átszerkesztésre, melyek célja, hogy az IAASB közleményeit világosabbá tegyék.

Ezek a tervezetek az alábbiak:

Minőségellenőrzési standardokra vonatkozó tervezetek - az észrevételek benyújtásának határideje 2007. december 31.:

- Nemzetközi minőségellenőrzési standard (ISQC) 1 (átszerkesztett) Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatával és ellenőrzésével, valamint egyéb bizonyossági és kapcsolódó szolgáltatási megbízások végrehajtásával foglalkozó társaságok esetében
- ISA 220 (átszerkesztett) Pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatára vonatkozó minőségellenőrzés

Könyvvizsgálói jelentési standardokra vonatkozó tervezetek - az észrevételek benyújtásának határideje 2007. november 30.:

- ISA 700 (átszerkesztett) Az általános célú pénzügyi kimutatásokra vonatkozó független könyvvizsgálói jelentés
- ISA 705 (átdolgozott és átszerkesztett) A független könyvvizsgálói jelentésben megfogalmazott vélemény módosításai
- ISA 706 (átdolgozott és átszerkesztett) Figyelemfelhívó és egyéb megjegyzések független könyvvizsgálói jelentésekben
- ISA 800 (átdolgozott és átszerkesztett) Különleges megfontolások – különleges célú pénzügyi kimutatások, valamint a pénzügyi kimutatások konkrét elemei, beszámolói és tételei
- ISA 805 (átdolgozott és átszerkesztett) Összefoglaló pénzügyi kimutatásokra vonatkozó jelentések elkészítésével kapcsolatos megbízások

Egyéb előterjesztett standardok - az észrevételek benyújtásának határideje 2007. október 31.:

- ISA 510 (átszerkesztett) Első könyvvizsgálói megbízások - nyitó egyenlegek
- ISA 530 (átszerkesztett) Könyvvizsgálói mintavétel

Az IESBA függetlenséggel kapcsolatos etikai előterjesztése

Az IFAC keretein belül működő Könyvvizsgálók Nemzetközi Etikai Standard Bizottsága (IESBA) tervezetet adott ki, melynek célja, hogy megszilárdítsa az IFAC könyvvizsgálókra vonatkozó etikai kódexében foglalt függetlenségi követelmények három komponensét. Ezek az előírások az alábbiakra vonatkoznak:



- Belső audit szolgáltatások nyújtása könyvvizsgálati ügyfél részére;
- Egy adott audit ügyféltől kapott díjak relatív összegéhez kapcsolódó függetlenségi megfontolások; valamint
- Audit ügyfelek részére nyújtott szolgáltatásokért kapott sikerdíjak.

A SEC jóváhagyta a PCAOB belső ellenőrzésre vonatkozó könyvvizsgálati standardját

Az Egyesült Államok Értékpapír és Tőzsde Felügyelete (SEC) jóváhagyta az 5. számú könyvvizsgálati standardot (AS 5), melynek címe "A pénzügyi jelentéstétel belső ellenőrzésére vonatkozó, a pénzügyi kimutatások könyvvizsgálatának részét képező auditok". Az AS 5-öt a PCAOB (Nyilvános Társaságok Számviteli Ellenőrző Testülete) 2007 májusában fogadta el. Az AS 5 a PCAOB előző belső ellenőrzésre vonatkozó könyvvizsgálati standardját, a 2. számú könyvvizsgálati standardot váltotta fel. A SEC általi jóváhagyás eredményeképpen a PCAOB-nál bejegyzett könyvvizsgáló cégek kötelesek az új standardot legkésőbb a 2007. november 15-én vagy azután lezáruló pénzügyi évekre vonatkozó, belső ellenőrzéssel kapcsolatos könyvvizsgálataik során alkalmazni. A PCAOB bejelentette, hogy számos kezdeményezésen keresztül igyekszik támogatni az új standard sikeres bevezetését.

IFRS hírek Európából

Az Európai Parlament vonatkozó bizottsága az IFRS 8 átvételéről tárgyalt

Az Európai Parlament Gazdasági és Pénzügyi Bizottsága előtt tartott előadásában Charlie McCreevy, a belső piacért és a szolgáltatásokért felelős biztos az IFRS 8 *Működési szegmens*ek standardnak az Európai Unión belüli alkalmazásáról beszélt. Prezentációjában bemutatta az Európai Bizottságnak az IFRS 8 átvételéről szóló jelentését, és reményét fejezte ki, hogy a Parlament egyet fog érteni a Bizottsággal az IFRS 8 átvételének megkezdését illetően.

A jelentés szerint az IFRS 8 átvétele költséghatékonyság szempontjából kedvező lenne. Ez egybecseng a hozzánk beérkezett észrevételek nagy többségével, valamint az érintettekkel folytatott megbeszélések során megismert véleményekkel. A jelentés kiváltképp az alábbi következtetéseket vonja le:

- Az IFRS 8 standardban alkalmazott "menedzsment megközelítés" pozitív hatással van a szegmensadatok minőségére, hasznosságára és alkalmazhatóságára is.
- A szegmensadatoknak a menedzsment megközelítésből adódó megnövekedett hasznossága és alkalmazhatósága mellett eltörpülnek a pénzügyi jelentések összehasonlíthatóságával kapcsolatos aggályok.
- Az IFRS 8 a helyén kezeli a régiók szerinti jelentésekhez készített pénzügyi kimutatások felhasználóinak globális igényeit, és a gyakorlatban nem csökkentené ezen információk mennyiségét a "régii" IAS 14-es standardhoz képest.
- Az IFRS 8 nem vet fel vállalatirányítási problémákat az EU-n belül.
- Az IFRS 8 megfelelő, szegmens szerinti jelentéstételi szabályokat fogalmaz meg kisméretű, tőzsdén jegyzett vállalkozásokra vonatkozóan. A kisméretű tőzsdei cégeknek saját érdekük, hogy ugyanolyan adatokat szolgáltatssanak, mint a nagyobb vállalatok, ugyanis a befektetők információigénye nem mutat számottevő különbséget a vállalatméretet tekintve.

A jelen dokumentum és a benne foglalt valamennyi információ a Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft.-től származik és célja, hogy bizonyos témakör(ök)ben általános információkkal szolgáljon, de nem tárgyalja az adott témakör(öke)t annak teljességében. A jelen dokumentumban megadott információk nem minősülnek számviteli, adóügyi, jogi, befektetési, tanácsadási illetve egyéb szakmai szolgáltatásnak. A jelen dokumentumban szereplő információ nem képezheti az ügyfeleink üzleti döntéseinek kizárólagos alapját. Az ügyfeleinket kérjük, hogy pénzügyeiket vagy üzletvitelüket befolyásoló bármely döntésük meghozatala vagy ilyen lépés megtétele előtt kérjék ki képzett szakmai tanácsadóink véleményét. A jelen dokumentum és a benne foglalt információk a jelen helyzetet tükrözik, de nem szolgálnak a Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft. által tett jognyilatkozatként és társaságunk nem vállal felelősséget sem a jelen dokumentummal sem a benne foglalt információkkal, illetőleg semminemű teljesítési vagy minőségi megfeleléssel kapcsolatban. A Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft. elhárítja felelősségét a szolgáltatásai piacképességére, vagy adott célra való alkalmassága, jogtisztasága, versenyképessége, biztonsága és pontossága vonatkozásában. Ügyfelünk a jelen dokumentumot és a benne foglalt információkat a saját felelősségére használja, és teljes mértékben felelősséget vállal a jelen dokumentum és a benne foglalt információk használatából eredő következményekért, esetleges veszteségeikért. A jelen dokumentum vagy a benne foglalt információk felhasználásával kapcsolatos bármilyen közvetlen, közvetett, következményes, járulékos, büntető, illetve bármilyen egyéb kárért – akár szerződéses, jogszabály szerinti vagy szerződésen kívüli károkozás (pl. gondatlanság) következménye – a Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft. nem vonható felelősségre.

A Deloitte név a Deloitte Touche Tohmatsu svájci "Verein" egy vagy több tagvállalatára azok leányvállalataira és kapcsolt vállalkozásaira utal. Miután a Deloitte Touche Tohmatsu egy svájci "Verein", sem a Deloitte Touche Tohmatsu, sem tagvállalatai nem tartoznak felelősséggel egymás tetteiért vagy mulasztásaiért. Minden egyes tagvállalat különálló, független jogi személy, amely "Deloitte", "Deloitte & Touche", "Deloitte Touche Tohmatsu", vagy más, ezekhez kapcsolódó név alatt működik. A szolgáltatásokat a tagvállalatok vagy leányvállalataik nyújtják, nem pedig a Deloitte Touche Tohmatsu Verein.

Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft.

Dózsa György út 84/c
H-1068 Budapest
Hungary
Tel: +36 1 428 68 00
Fax: +36 1 428 68 01

www.deloitte.com/hungary

© 2007 Deloitte Touche Tohmatsu.

Minden jog fenntartva.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu