

IFRS Hírlevél

Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Sztenderdek

Az IFRIC értelmezés-tervezeteket tett közzé a természetben fizetett osztalékok és a hozzájárulások elszámolásáról

2008. január 17-én a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmező Bizottság (IFRIC) két új értelmezés-tervezetet tett közzé:

- IFRIC D23 Értelmezés-tervezet: Természetben fizetett osztalékok. A tervezet tárgya, hogy a vállalatok hogyan számolják el a természetben (nem pénzbeli) eszközök tulajdonosok közti, osztalék formájában történő kifizetését. és
- IFRIC D24 Értelmezés-tervezet: Vevő-hozzájárulások. A tervezet tárgya, hogy a vállalatok hogyan számolják el azon tárgyi eszköz (vagy pénzbeli) hozzájárulást, amelyet arra kell felhasználni, hogy hozzáférest biztosítsanak a vevőknek egy termékértékesítéshez vagy szolgáltatásnyújtáshoz.

Az IFRIC 2008. április 25-ig várja a fenti értelmezés-tervezetekkel kapcsolatos véleményeket.

Természetben fizetett osztalékok

A D23-ban tett javaslatokat az alábbiakban foglaltuk össze. Bevezetésük esetén ezen javaslatok leginkább az olyan vállalkozásokat érintenék, amelyeknek az eddig érvényes számviteli politikája szerint nem a valós értéken (hanem pl. a felosztott eszköz nyilvántartási értékén) kellett elszámolni a természetben fizetett osztalékokat. A fenti vállalkozásoknak ezen túl valós értéken kell értékelnük a természetben fizetett osztalékokat és nyereséget kell elszámolniuk, ha a felosztandó eszköz valós értéke magasabb, mint a nyilvántartási értéke. Továbbá, a javasolt módszer azt is jelentené, hogy a természetben fizetett osztalék első elszámolásakor magasabb értékkel kellene megterhelni az eredménytartalékokat és magasabb összegű kötelezettséget kellene elszámolni.



Háttér

Egy vállalkozás készpénzen kívül más eszközeit is feloszthatja osztalékként a tulajdonosi minőségükben eljáró tulajdonosai között. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Sztenderdek (IFRS) jelenleg nem szabályozzák pontosan az ilyen természetben fizetett osztalékok értékelésének módszerét.

Az Értelmezés-tervezet az alábbi területeket érinti:

- hogyan kell a vállalkozásnak értékelnie a természetbeni eszközök osztalékként a tulajdonosok részére történő kifizetését (a fizetendő osztalékot): és
- amikor a vállalkozás kifizeti az osztalékot, hogyan kell elszámolnia a felosztott eszközök nyilvántartási értéke és a fizetendő osztalékra képzett céltartalék összege közti esetleges különbséget.

Hatály

Az Értelmezés-tervezet hatálya az alábbiakra terjed ki:

- természetben fizetett osztalékok, és
- olyan osztalék, ahol a tulajdonosok maguk dönthetik el, hogy természetben vagy készpénzben kérik az osztalékot, mely esetben minden, azonos részvénytípust birtokló tulajdonos egységes elbírálás alá esik.

Az Értelmezés-tervezet nem vonatkozik az olyan osztalékra, amelynek a kifizetés előtti és utáni tényleges tulajdonosa ugyanaz az anyavállalat (azaz a csoporton belüli természetbeni osztalékfizetésre).

A fizetendő osztalék értékelése

Az Értelmezés-tervezet ajánlása szerint ha egy vállalkozásnak kötelezettsége van bizonyos eszközök osztalékként történő kifizetésére a tulajdonosok közt, akkor a fizetendő osztalék alapján fennálló kötelezettséget az "IAS 37 - Céltartalékok, függő kötelezettségek és függő követelések" előírásai szerint kell értékelnie. Az IAS 37 előírja, hogy a vállalkozás a kötelezettség rendezéséhez vagy teljesítéséhez szükséges ráfordításra vonatkozó legmegbízhatóbb becslés alapján értékelje a kötelezettségeit. Az Értelmezés-tervezet szerint ahhoz, hogy egy vállalkozás a fizetendő osztalék értékelése során alkalmazni tudja az IAS 37 előírásait, meg kell határoznia a felosztandó eszközök valós értékét. Amennyiben a vállalkozás a tulajdonosok saját döntésére bízta, hogy természetben vagy készpénzben tartanak igényt az eszközre, a vállalkozásnak becslést kell készítenie a fizetendő osztalékról oly módon, hogy figyelembe veszi mindkét alternatíva valós értékét, valamint azt, hogy a tulajdonosok milyen valószínűséggel választják az egyiket vagy a másikat.

Eltérések elszámolása

Az Értelmezés-tervezetben javasolt megoldás szerint amikor egy vállalkozás rendelkezésre bocsátja az osztalékot, köteles az eredmény javára/terhére (tehát nyereségként vagy veszteségként) elszámolni minden esetleges különbséget a felosztott eszközök nyilvántartási értéke és a fizetendő osztalék nyilvántartási értéke között.

Példa

Egy vállalkozás egy 20 millió CU nyilvántartási értékű földterületet kíván felosztani a tulajdonosai között (az IAS 16-ban foglalt bekerülési érték modell alapján). A földterület valós értéke 30 millió CU. Azon a napon, amikor a vállalkozás kötelezettséget vállal az osztalékfizetésre, 30 millió CU összegű kötelezettséget számol el, és ugyanezen összeggel megterheli a saját tőkéjét az alábbiak szerint:

		millió CU	millió CU
T	Saját tőke (eredménytartalék)	30	
K	Kötelezettségek (fizetendő osztalék)		30

A kötelezettség teljesítésekor az alábbi tételeket kell lekönyvelni:

		millió CU	millió CU
T	Kötelezettségek (fizetendő osztalék)	30	
K	Telek		20
K	Eredmény (osztalékfizetés nyeresége)		10

Amennyiben az ingatlan valós értéke megváltozik az osztalék bejelentésének és teljesítésének napja között, a kötelezettséget újra kell értékelni és a különbözetet a saját tőkében (eredménytartalék) kell elszámolni, majd a teljesítéskor az eredménykimutatásban átvezetni.

A fenti példánál maradva, ha a telek valós értéke 23 millió CU-ra emelkedett a teljesítés napjára, ennek nettó hatásaként további 2 millió CU-t kell elszámolni az eredménytartalék terhére, valamint az osztalékfizetésből származó nyereséget 10 millió CU-ról 12 millió CU-ra kell növelni.

Vevő-hozzájárulások

A D24-ban tett javaslatokat az alábbiakban foglaltuk össze. Bevezetésük esetén ezen javaslatok elsődleges hatása az lenne, hogy a hozzájárulásként kapott eszközöket korábban el nem számolt vállalkozások kötelesek lennének (a jövőre nézve) magasabb tárgyi eszköz értéket és árbevételt elszámolni. Azon vállalkozások, amelyek korábban azonnal árbevételt számoltak el egy hozzájárulásként kapott eszköz esetén a jövőben kötelesek lehetnek hosszabb idő alatt elszámolni ugyanezen árbevételt (megint csak a jövőre nézve és nem visszamenőleg).

Háttér

Egyes iparágakban a vevő kötelezhető egy eszköz átadására (vagy az eszköz megépítését vagy megvásárlását szolgáló készpénz hozzájárulás befizetésére), amely azután a vevőnek történő folyamatos termékértékesítést/szolgáltatásnyújtást szolgálja. Például, egy ingatlanfejlesztő kötelezhető egy elektromos alállomás beépítésére, amely egy általa újonnan felépített társasház áramszolgáltatását hivatott ellátni, és amelyet elkészültét követően köteles átadni az áramszolgáltató vállalatnak. A szolgáltatónak ezt az eszközt kell használnia arra, hogy áramellátást biztosítson a jövőbeli lakóknak.

Az értelmezés-tervezet iránymutatást ad a szolgáltatónak az ilyen hozzájárulások elszámolásához, különös tekintettel az alábbiakra:

- hogy a fenti hozzájárulás a fogadó fél számára keletkeztet-e új eszközt, és hogy milyen összegben kell az új eszközt első alkalommal elszámolni;
- hogy a vevői hozzájárulást az első elszámoláskor valós értéken kell-e elszámolni; és
- hogyan kell elszámolni a készpénzben teljesített hozzájárulást.

Hatály

Az Értelmezés-tervezet minden olyan helyzetre vonatkozik, amelyben a vállalkozás (a szolgáltató) tárgyi eszközhöz (vagy tárgyi eszköz megépítéséhez vagy megvásárlásához szükséges készpénzhez) jut, amelyet arra kell felhasználnia, hogy hozzáférést biztosítson általa bizonyos termékekhez vagy szolgáltatásokhoz.

A D24 kizárólag tárgyi eszköz illetve készpénz hozzájárulásokra vonatkozik. Nem foglalkozik az immateriális javak (pl. szabadalmak, kutatási eredmények vagy szoftver) átadásával.

Egy vevő hozzájárulás eszközként történő elszámolása

A D24 javaslatai szerint amikor egy vállalkozás vevő hozzájárulást kap, köteles felmérni, hogy a hozzájárulás alkalmas-e az eszközként történő elszámolásra. Amennyiben a vevő-hozzájárulás nem felel meg az önálló eszközként való elszámolás kritériumainak, akkor a tárgyi eszközök között kell elszámolni a bekerüléskori valós értéken.

Termékekhez vagy szolgáltatásokhoz való hozzáférés biztosításának kötelezettsége

A vevő hozzájárulást kapó vállalkozás általában köteles hozzáférést biztosítani valamely termékhez vagy szolgáltatáshoz. Az Értelmezés-tervezet javaslata szerint ezt a kötelezettséget a kapott hozzájárulás valós értékén kell elszámolni és értékelni. A termékek vagy szolgáltatások nyújtásával párhuzamosan a kötelezettséget fokozatosan csökkenteni kell és árbevételként kell elszámolni.



Az árbevétel elszámolásának időszaka egybeesik azzal az időszakkal, melynek során a vállalkozás köteles hozzáférést biztosítani a termékhez vagy szolgáltatáshoz a hozzájárulásként kapott eszköz felhasználásával. A kötelezettség időtartama lehet rövidebb, mint az eszköz hasznos élettartama, de hosszabb semmiképpen.

Annak meghatározása, hogy a folyamatos teljesítés tartalmaz-e lízinget

A vevő hozzájárulást kapó vállalkozás köteles megállapítani, hogy az eszköz felhasználásával a termékhez vagy szolgáltatáshoz nyújtott folyamatos hozzáférés lízingnek minősül-e az IAS 17 "Lízingek" szentend és az IFRIC 4 "Annak meghatározása, hogy egy eszköz tartalmaz-e lízinget" értelmezés rendelkezései szerint, és köteles ennek megfelelően elszámolni az ügyletet.

Készpénz hozzájárulás elszámolása

A készpénz hozzájárulás lényegében egy összeg átadása készpénzben egy vállalkozás részére azért, hogy abból a vállalkozás megvásároljon vagy megépítsen valamely tárgyi eszközt, amelyet azután arra használ, hogy hozzáférést biztosítson az ügyfélnek valamely termékhez vagy szolgáltatáshoz. Ha a megvásárolandó vagy megépítendő eszköz teljesíti azon kritériumokat, amelyek alapján a fentieknek megfelelően el lehet számolni tárgyi eszközként, akkor az eszközt az IAS 16 alapján kell elszámolni. Ha nem, a vállalkozás az eszköz vevőnek történő nyújtása ellenértékéért kapott bevételként köteles elszámolni a készpénz hozzájárulást az IAS 11 "Beruházási szerződések" vagy az IAS 18 "Bevételek" szentendnek megfelelően.

A jelen dokumentum és a benne foglalt valamennyi információ a Deloitte Könyvvizsgáló és Tanácsadó Kft.-től (Deloitte Kft.) 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 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 Kft. elhárítja felelősségét a szolgáltatásai piacképességére, vagy adott célra való alkalmassága, jogtisztasága, versenyképessége, biztonsága és pontosságára 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 Kft. nem vonható felelősségre.

Ha a fenti rendelkezések bármelyike bármilyen okból nem érvényesíthető, a többi rendelkezés továbbra is hatályban marad és alkalmazandó.

A Deloitte név a Deloitte Touche Tohmatsu svájci "Verein" és tagvállalatainak hálózatára utal, melyek mindegyike önálló, egymástól elkülönülő jogi személy. A Deloitte Touche Tohmatsu és tagvállalatai jogi struktúrájának részletes bemutatását a következő link alatt találja: www.deloitte.com/about. A Deloitte Magyarország jogi struktúrájának részletes bemutatását a következő link alatt találja: www.deloitte.com/hu/magunkrol.

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

© 2008 Deloitte Kft.
Minden jog fenntartva.

Member of
Deloitte Touche Tohmatsu