

IFRS Hírlevél

Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Sztenderdek

Új értelmezés a természetbeni osztalék kezelésére

2008. november 27-én a Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmező Bizottság (IFRIC) kiadta az IFRIC 17 "Természetbeni osztalékfizetés a tulajdonosoknak" című értelmezést. Az Értelmezés útmutatást ad a számviteli elszámolás követendő módjáról azokban az esetekben, amikor egy vállalkozás nem készpénzben, hanem más eszközökben fizet osztalékot a részvényeseknek. Az értelmezésben tárgyalt konkrét kérdések az alábbiak:

- mikor számolja el a vállalkozás a fizetendő osztalékot?
- hogyan értékeli a vállalkozás a fizetendő osztalékot?
- amikor a vállalkozás kifizeti az osztalékot, hogyan kell elszámolnia a felosztott eszközök nyilvántartási értéke és a fizetendő osztalék nyilvántartási értéke közti esetleges különbséget?

Az IFRIC legfontosabb megállapítása, hogy az osztalékot a felosztott eszközök valós értékén kell értékelni, és hogy az ezen összeg és a felosztott eszközök korábbi nyilvántartási értéke között mutatkozó minden eltérést az eredményben kell elszámolni az osztalékfizetéskor. Ez a számviteli elszámolás a gyakorlat változását fogja eredményezni több országban.

Fontos kiemelnünk, hogy az Értelmezés nem vonatkozik a természetbeni eszközök olyan felosztására, ahol az eszközt végső soron ugyanaz a fél vagy felek ellenőrzik a felosztás előtt és után (azaz eszközök természetbeni felosztása esetén közös ellenőrzés alatt álló vállalkozások között, "common control"), ami a leggyakoribb helyzet, amelyben ilyen jellegű felosztásra sor kerül.

Az Értelmezés miatt módosítani kellett az IFRS 5 Értékesítési célú befektetett eszközök és beszüntetett tevékenységek című sztenderdet, a felosztási célú természetbeni eszközök megfelelő elszámolása tekintetében.

Jelen hírlevelünk további részében az Értelmezés hatókörét, az IFRIC által az egyes vizsgált kérdések vonatkozásában elért konszenzust valamint az IFRS 5 fentiek miatti módosításait tárgyaljuk.

Az IFRIC 17 előremenőleg alkalmazandó a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra.



Hatókör

Általában véve az Értelmezés természetbeni eszközök olyan nem-kölcsönös felosztására vonatkozik, amelyet egy vállalkozás a tulajdonosi minőségükben eljáró részvényesei felé teljesít. Ide tartozik:

- a természetbeni eszközök felosztása (pl. ingatlanok, gépek és berendezések, vállalkozások az IFRS 3 Üzleti Kombinációk definíciója szerint, tulajdonosi érdekeltségek egy másik vállalkozásban vagy csoportok IFRS 5 szerinti értékesítése) és
- az olyan felosztások, ahol a tulajdonosok választhatnak, hogy természetbeni eszközöket vagy készpénzt kapjanak.

Az alábbiak kifejezetten nem tartoznak az Értelmezés hatálya alá:

- az olyan felosztások, ahol az azonos osztályba tartozó tőkeinstrumentumok tulajdonosai nem esnek azonos elbánás alá. Például, az Értelmezés nem alkalmazható, ha a felosztás egy konkrét részvényes javára történik, és azt nem kínálják föl az azonos osztályú részvényrel rendelkező többi részvényesnek.
- a természetbeni eszközök felosztása, amennyiben az eszközöket végső soron ugyanaz a fél vagy felek ellenőrzik a felosztás előtt és után; és
- valamely leányvállalatban meglévő tulajdoni részesedés egy részének felosztása, amennyiben a vállalkozás megtartja az adott leányvállalat feletti ellenőrzést. Ilyen esetekben az IAS 27 Konszolidált és nem konszolidált pénzügyi kimutatások írja elő a követendő számviteli elszámolást.

Konszenzus

A fizetendő osztalék elszámolása

Az Értelmezés azt az általános alapelvet követi, hogy a vállalkozásnak akkor kell egy adott kötelezettséget elszámolnia, amikor kötelessé válik az adott kötelezettség kifizetésére. A természetbeni eszközfelosztások kontextusában egy kötelezettség akkor merül föl, amikor megtörténik az osztalék szabályszerű jóváhagyása (azaz amikortól az már nem a vállalkozás döntésének a függvénye), ám ez eltérő lehet a különböző országokban. Az IFRIC 17 megállapítja, hogy a vállalkozásnak az alábbi időpontokban kell elszámolnia a természetbeni felosztással kapcsolatos kötelezettséget:

- az olyan országokban, ahol a részvényesek (vagy egy velük egyenértékű testület) jóváhagyására van szükség, az ilyen jóváhagyás megadásakor; és
- az olyan országokban, ahol nincs szükség további jóváhagyásra, amikor az osztalékot bejelentik (pl. a menedzsment vagy az igazgatóság).

A fizetendő osztalék értékelése

A kötelezettséget a felosztandó természetbeni eszközök valós értékén kell értékelni.

Amennyiben a részvényesek választhatnak, hogy természetben vagy készpénzben kapják meg az osztalékot, a kötelezettséget úgy kell értékelni, hogy figyelembe veszik mindkét alternatíva valós értékét, valamint azt, hogy a menedzsment megítélése szerint a tulajdonosok milyen valószínűséggel választják az egyiket vagy a másikat.

között.

A fizetendő osztalék elszámolása

Az IFRIC 17 előírása szerint amikor egy vállalkozás kifizeti az osztalékot, köteles az eredmény javára/terhére elszámolni minden, a felosztott eszközök nyilvántartási értéke és a fizetendő osztalék nyilvántartási értéke között mutatkozó esetleges különbséget.

A fenti előírás hatásait az alábbi példán szemléltetjük.

Az "A" vállalkozás egy 20 millió CU nyilvántartási értékű telket kíván felosztani a tulajdonosai között (az IAS 16-ban foglalt költségmodell alapján). A telek valós értéke 30 millió CU. Azon a napon, amikor a részvényesek jóváhagyják az osztalékot (amely jóváhagyás szükséges az "A" vállalkozás székhelye szerinti országban), a vállalkozás 30 millió CU kötelezettséget számol el a saját tőkéje terhére az alábbiak szerint:

	mCU	mCU
T Saját tőke (mérleg szerinti eredmény)	30	
K Kötelezettségek (fizetendő osztalék)		30

Amennyiben a kötelezettség a beszámolási időszak végéig nem kerül teljesítésre, és ez alatt az időszak alatt megváltozik a természetbeni eszköz valós értéke, a kötelezettséget a felosztás összegének korrekciójaként kell átértékelni a saját tőkében.

Folytatva a fenti példát, ha a kötelezettség a beszámolási időszak végéig nem kerül teljesítésre, és a telek valós értéke 32 millió CU-ra emelkedik, akkor az "A" vállalkozás további 2 millió CU-t számol el a mérleg szerinti eredmény terhére, és a kötelezettséget 32 millió CU-ra növeli.

Amennyiben a természetbeni eszköz valós értéke megváltozik a kötelezettség elszámolásának és teljesítésének a napja között, a kötelezettséget újra kell értékelni és a különbözetet a saját tőkében (mérleg szerinti eredményben) kell elszámolni, majd a teljesítéskor az eredménykimutatásban átvezetni.

A fenti példánál maradva, ha a telek valós értéke 34 millió CU-ra emelkedik a teljesítés napjára, ennek nettó hatásaként további 4 millió CU-t kell elszámolni a mérleg szerinti eredmény terhére, valamint az eszköz felosztásából származó nyereséget 14 millió CU-ra kell növelni.

A kötelezettség teljesítésekor az alábbi bejegyzéseket kell tenni:

	mCU	mCU
T Kötelezettségek (fizetendő osztalék)	32	
T Saját tőke (mérleg szerinti eredmény)		2
K Telek		20
K Eredmény (eszközfelosztás nyeresége)		14

Bemutató és közzététel

Egy természetbeni felosztás nyomán az eredményben elszámolt összegeket (ld. a fenti példában) külön soron kell bemutatni az eredménykimutatásban.

A vállalkozás az alábbi információkat köteles közzétenni a pénzügyi helyzet kimutatásban a beszámolási időszak végén elszámolt kötelezettségekkel kapcsolatban:

- a fizetendő osztalék nyilvántartási értéke az időszak kezdetén és végén; és az elszámolt kötelezettség minden olyan változását, amely az időszak során a felosztandó természetbeni eszköz való értékében bekövetkezett változásából ered.

Amennyiben a beszámolási időszak végét követően, de a pénzügyi kimutatások elfogadását megelőzően a vállalkozás természetbeni osztalékot jelent be, ez nem minősül a fordulónapot követő korrekciós eseménynek. Ilyen esetekben a vállalkozásra az alábbi közzétételi kötelezettség hárul:

- a felosztandó eszköz jellege;
- az eszköz nyilvántartási értéke a beszámolási időszak végén; és
- az eszköz becsült való értéke a beszámolási időszak végén, amennyiben az a nyilvántartási értéktől eltér, továbbá tájékoztatás az ilyen becsült való érték meghatározása során alkalmazott módszerről az IFRS 7 27 (a) és (b) pontjának a rendelkezései szerint.

Felosztási célú természetbeni eszközök (az IFRS 5 módosítása)

A tulajdonosok közötti felosztás céljából tartott eszközök mostantól kifejezetten az IFRS 5 hatálya alá tartoznak, és az IFRS 5 szerinti besorolási, közzétételi és értékelési követelményeknek megfelelően kezelendők.

Azt hogy egy természetbeni eszköz a "tulajdonosok közötti felosztás céljából tartottak" minősül-e vagy sem, az IFRS 5 azon általános alapelvei segítségével kell meghatározni, amelyek egy tranzakció bekövetkezésének a magas valószínűségét mutatják meg. Az IFRS 5 szerinti átsorolás a részvényesek általi jóváhagyás előtt is megtörténhet, azonban a tranzakció magas bekövetkezési valószínűségének a felmérése során szükséges figyelembe venni az ilyen jóváhagyás megszerzésének a valószínűségét is (amennyiben ez az adott országban szükséges).

Ha a természetbeni eszköz a "tulajdonosok közötti felosztás céljából tartottként" kerül besorolásra, akkor a nyilvántartási érték és a felosztási költségekkel csökkentett való érték közül az alacsonyabb értékre kell átértékelni, figyelembe véve a nyilvántartási értékben az IFRS 5 általános alapelveinek megfelelően elszámolt minden esetleges korrekciót is. A fentieknek megfelelően, amennyiben egy költségmodell szerint elszámolt eszköz felosztási költségekkel csökkentett való értéke alacsonyabb, mint a nyilvántartási értéke, akkor értékvesztést kell elszámolni az eredményben. Amennyiben a felosztási költségekkel csökkentett való érték magasabb, mint a nyilvántartási érték, akkor a felosztásig nincs szükség korrekcióra.



Hatályba lépés napja és átmeneti rendelkezések

Az IFRIC 17 és az IFRS 5 belőle következő módosítása a 2009. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokra alkalmazandó. A korábbi alkalmazás is megengedett, feltéve, hogy ennek tényét feltüntetik, és hogy ugyanazon naptól alkalmazzák az IFRS 3 (2008) és az IAS 27 (2008) szabványt is.

Az Értelmezés és az IFRS 5 belőle következő módosítása csak előremenőleg alkalmazhatók – a visszamenőleges alkalmazás nem megengedett.

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 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 veszteségekért. 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