

Az adósság-részesedés cserék
számviteli elszámolását tisztázó
IFRIC értelmezés
IFRS Hírlevél



A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Értelmező Bizottság (IFRIC) 2009. november 26-án IFRIC 19 "Pénzügyi kötelezettségek tőkeinstrumentumok kibocsátásával történő megszüntetése" címmel értelmezést adott ki (a továbbiakban: "Értelmezés"). Az Értelmezés célja a gazdálkodók által egy pénzügyi kötelezettségnek (vagy annak egy részének) egy tőkeinstrumentum kibocsátása révén történő megszüntetése (ezt gyakran az "adósság-részvény csere" elnevezéssel illetik) kapcsán alkalmazott eltérő számviteli elszámolási módok egységesítése.

Háttér és hatókör

Egy adós és egy hitelező megállapodhat arról, hogy az adós tőkeinstrumentumokat (részesedéseket) bocsát ki a hitelező részére, melynek eredményeként megszűnik az adós egy, a hitelező felé fennálló pénzügyi kötelezettsége. Ez különösen akkor gyakori megoldás, ha az adós nehéz pénzügyi helyzetben van. Az IFRIC megfigyelte, hogy az efféle tranzakciók elszámolása terén jelentős különbségek mutatkoztak. Egyes gazdálkodók a kibocsátott tőkeinstrumentumokat a kivezetett pénzügyi kötelezettség nyilvántartási értékén értékelik, és a kötelezettség megszüntetésekor nem számolnak el nyereséget, illetve veszteséget az eredményben. Más gazdálkodók a megszünt kötelezettség vagy a kibocsátott tőkeinstrumentum valós értékén értékelik a tőkeinstrumentumokat, és a valós érték, valamint a kötelezettség nyilvántartási értéke közötti esetleges különbségeket az eredményben számolják el. Az Értelmezés ezeket a különbségeket hivatott kiküszöbölni.

Az Értelmezés csak annak a gazdálkodónak a számviteli elszámolását szabályozza, amely tőkeinstrumentumokat bocsát ki egy pénzügyi kötelezettség részben vagy egészben történő megszüntetése érdekében. A hitelező által alkalmazott elszámolás vizsgálatára tehát nem tér ki az Értelmezés. Az Értelmezés abban az esetben sem alkalmazandó, ha:

- a hitelező maga is közvetlen vagy közvetett tulajdonos, és ebben a minőségében is jár el;
- a hitelező és a gazdálkodó a tranzakciót megelőzően és azt követően is ugyanannak a vállalkozásnak az irányítása alatt áll, továbbá az ügylet célja tőkeemelés, illetve tőkeleszállítás végrehajtása a gazdálkodónál; vagy
- a pénzügyi kötelezettség részvényekkel történő kiváltása a pénzügyi kötelezettség eredeti feltételeinek megfelelően történik.

Kérdéses területek

Az IAS 39 standard 41. bekezdése értelmében a megszűnt vagy harmadik fél részére átadott pénzügyi kötelezettség (vagy annak egy részének) nyilvántartási értéke, valamint a kifizetett ellenérték (beleértve az átadott nem pénzbeli eszközöket és az átvállalt kötelezettségeket) közötti különbséget az eredményben kell megjeleníteni. Az Értelmezés az alábbi területeket érinti:

- a tőkeinstrumentumok kibocsátása "kifizetett ellenértéknek" minősül-e az IAS 39 standard 41. bekezdése szerinti definíció alapján;
- milyen szabályok szerint értékelje a gazdálkodó a pénzügyi kötelezettség megszüntetése céljából kibocsátott tőkeinstrumentumokat bekerüléskor; illetve
- milyen szabályok szerint számolja el a gazdálkodó a megszűnt pénzügyi kötelezettség nyilvántartási értéke, valamint a kibocsátott tőkeinstrumentumok bekerüléskori értékelése közötti esetleges különbségeket.

Az IFRIC megállapításai

Az Értelmezés alkalmazását az alábbi három esetpélda szemlélteti.

Az IFRIC arra a megállapításra jutott, hogy azok a tőkeinstrumentumok, amelyeket egy pénzügyi kötelezettség részben vagy egészben történő megszüntetése céljából bocsátottak ki, az IAS 39 standard 41. bekezdésének értelmében kifizetett ellenértéknek minősülnek. Az IFRIC megfigyelései alapján a tőkeinstrumentumok pénzügyi kötelezettségek megszüntetése céljából történő kibocsátása két tranzakció összevonásaként fogható fel: az egyik ügylet során tőkeinstrumentumok kibocsátása történik pénzeszközökért cserébe, a másik tranzakció során pedig a hitelező elfogadja ezeket a pénzeszközöket a pénzügyi kötelezettség megszüntetéséért cserébe.

A gazdálkodónak a pénzügyi kötelezettség megszüntetése céljából kibocsátott tőkeinstrumentumokat a kötelezettség megszüntetésekor fennálló valós értékükön kell értékelnie, kivéve, ha a valós érték nem határozható meg megbízhatóan. Ilyen esetekben a tőkeinstrumentumok értékelésének a megszűnt kötelezettség valós értékét kell tükröznie.

Amennyiben egy pénzügyi kötelezettségnek csak egy része szűnik meg tőkeinstrumentumok kibocsátásával, akkor a gazdálkodónak meg kell vizsgálnia, hogy a kifizetett ellenérték egy része módosítja-e a kötelezettség fennmaradó részének feltételeit. Abban az esetben, ha megállapítást nyer, hogy a kifizetett ellenérték egy része a fennmaradó kötelezettség feltételeit módosítja, akkor a gazdálkodónak fel kell osztania az ellenértéket a kötelezettség megszűnt, illetve fennmaradó része között.

A megszűnt kötelezettség (vagy annak egy részének) nyilvántartási értéke, valamint a kibocsátott tőkeinstrumentumok valós értéke közötti esetleges különbségeket az eredményben kell megjeleníteni. Ha az ellenérték egy részét a gazdálkodó a kötelezettség fennmaradó részéhez rendeli, akkor a fennmaradó részhez rendelt ellenértéket figyelembe kell venni annak eldöntésekor, hogy megszűnt-e a kötelezettség, vagy a kötelezettség szóban forgó részének feltételei módosultak-e. Ha a kötelezettség fennmaradó

részének feltételei jelentősen módosultak, akkor a gazdálkodónak a módosulást az eredeti kötelezettség megszűnéséként és egy új kötelezettség megjelenítéseként kell elszámolnia, összhangban az IAS 39 standard 40. bekezdésében szereplő előírással.

1. eset

Egy gazdálkodó egy kötelezettséget teljes egészében meg kíván szüntetni; ennek érdekében tőkeinstrumentumokat bocsát ki, melyek valós értéke 100 millió CU. A kötelezettség nyilvántartási értéke a megszűnés napján 90 millió CU.

Az elszámolandó számviteli tételek:		(minden adat millió CU-ban)
T Pénzügy kötelezettség		90
T Eredmény		10
K Saját tőke		100

A pénzügyi kötelezettség kivezetésekor a kibocsátott tőkeinstrumentumokat a kibocsátás napján fennálló valós értéken kell elszámolni, a különbözetet pedig az eredményben kell megjeleníteni.

2. eset

Egy gazdálkodó tőkeinstrumentumokat bocsát ki, melyek valós értéke 55 millió CU. A kibocsátás napján a gazdálkodó rendelkezik egy 100 millió CU nyilvántartási értékű pénzügyi kötelezettséggel. A gazdálkodó megállapítja, hogy a tőkeinstrumentumok kibocsátásával a pénzügyi kötelezettség 40 millió CU nyilvántartási értékű része megszűnik. A tőkeinstrumentumok kibocsátása a kötelezettség fennmaradó, 60 millió CU (100 millió CU - 40 millió CU) nyilvántartási értékű részéhez kapcsolódó kötelezettségvállalást semmilyen tekintetben nem módosítja.

Az elszámolandó számviteli tételek:		(minden adat millió CU-ban)
T Pénzügy kötelezettség		40
T Eredmény		15
K Saját tőke		55

A pénzügyi kötelezettség megszűnt részének kivezetésekor a kibocsátott tőkeinstrumentumokat az érintett rész megszűnésének napján fennálló valós értéken kell elszámolni, a különbözetet pedig az eredményben kell megjeleníteni. A kötelezettség fennmaradó, 60 millió CU értékű része nem módosul, így a kötelezettség ezen részét nem kell korrigálni, illetve kivezetni.

3. eset

Egy gazdálkodó tőkeinstrumentumokat bocsát ki, melyek valós értéke 52 millió CU. A kibocsátás napján a gazdálkodó rendelkezik egy 100 millió CU nyilvántartási értékű pénzügyi kötelezettséggel. A gazdálkodó megállapítja, hogy a tőkeinstrumentumok kibocsátásával a pénzügyi kötelezettség 40 millió CU nyilvántartási értékű része megszűnik.

A kötelezettségből fennmaradó rész nyilvántartási értéke 60 millió CU (100 millió CU - 40 millió CU), és a hitelező jóváhagyja a kötelezettség ezen részéhez kapcsolódó szerződéses cash-flow-k megváltoztatását.

A gazdálkodó úgy ítéli meg, hogy az 52 millió CU valós értékben kibocsátott tőkeinstrumentumokból 50 millió CU a kötelezettség egy részének megszüntetéséhez kapcsolódik, a fennmaradó 2 millió CU pedig tartalmát tekintve a kötelezettség fennmaradó részére vonatkozó feltételek megváltoztatásáért felszámított díjnak felel meg.

A gazdálkodó az új feltételek mérlegelését követően arra a megállapításra jut, hogy azok nem térnek el lényegesen a korábbi feltételektől, az IAS 39 standard AG62. bekezdésében foglalt definíció figyelembevételével. Éppen ezért a gazdálkodó a kötelezettség fennmaradó részének effektív kamatlábát arra a kamatlábra korrigálja, amely a várható jövőbeni cash-flow-k új értékét a pénzügyi kötelezettség új nyilvántartási értékére diszkontálja. A gazdálkodó által fizetendő díj (vagyis a kibocsátott tőkeinstrumentumok 2 millió CU valós értékű része) a kötelezettség nyilvántartási értékét módosítja, és azt a módosított kötelezettség hátralévő futamideje alatt kell korrigálni, összhangban az IAS 39 standard AG62. bekezdésével.

Az elszámolandó számviteli tételek: (minden adat millió CU-ban)	
T Pénzügy kötelezettség	40
T Eredmény	10
K Saját tőke	50

A pénzügyi kötelezettség megszűnt részének kivezetésekor a kibocsátott tőkeinstrumentumokat a megszűnés napján fennálló valós értéken kell elszámolni, a különbözetet pedig az eredményben kell megjeleníteni.

Az elszámolandó számviteli tételek: (minden adat millió CU-ban)	
T Pénzügy kötelezettség	2
K Saját tőke	2

A pénzügyi kötelezettség fennmaradó részének nyilvántartási értékét a feltételek módosításakor oly módon kell korrigálni, hogy a kibocsátott tőkeinstrumentumokat a módosítás napján fennálló valós értéken kell elszámolni. A kötelezettség fennmaradó részének effektív kamatlábát újra ki kell számítani, így megkapjuk azt a kamatlábat, amely a várható jövőbeni cash-flow-k új értékét a kötelezettség ezen részének új nyilvántartási értékére diszkontálja.

Az eredményben a kötelezettség tőkeinstrumentumok kibocsátásával történő megszüntetése kapcsán elszámolt nyereséget, illetve veszteséget külön soron kell bemutatni az eredménykimutatásban vagy a kiegészítő mellékletben.

Hatályba lépés napja, átmeneti rendelkezések

Az Értelmezés a 2010. július 1-jén vagy azt követően kezdődő éves időszakokban alkalmazandó, de korábbi alkalmazása is megengedett. Abban az esetben, ha az Értelmezés alkalmazása a számviteli politika megváltozását eredményezi, akkor az IAS 8 "Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák" standarddal összhangban a változást az Értelmezés első alkalmazásának évében bemutatott legkorábbi összehasonlító időszak elejétől kezdve kell alkalmazni. A gazdálkodónak a legkorábbi összehasonlító időszak elejét megelőzően végbement adósság-részvény cserék elszámolását nem kell újra bemutatnia.

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
1068 Budapest
Tel: (1) 428 68 00
Fax: (1) 428 68 01

Member of Deloitte Touche Tohmatsu

© 2010 Deloitte Touche Tohmatsu

Minden jog fenntartva.