

NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM

TÜK szám: 28/5-91/2016.

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

Érvényességi idő: 2016. október 5. 10:00óra

Minősítő neve: Mészáros László

Beosztása: főosztályvezető

Készült: 1 eredeti és 1 fm. példányban

Egy példány: lap

Kapják elosztó szerint.

Ez a: sz. fm. példány

É

**55 344 05 IFRS mérlegképes könyvelő
szakképesítés-ráépülés**

**Komplex szakmai vizsga
Gyakorlati vizsgatevékenysége
javítási-értékelési útmutató**

A vizsgafeladat megnevezése:

IFRS szerinti konszolidált beszámoló készítése

A vizsgafeladat időtartama: 120 perc

A vizsgafeladat aránya: 40%

A vizsga ideje: 2016. október 5. 8:00 óra

P. H.

2016. október

I. Alpaka, Ló és Teve – MEGOLDÁS

A kidolgozás mellékszámításokra épül, de bármely más módszer (táblázatos, kontírozás stb.) elfogadható, a részpontok abban az esetben értelemszerűen járnak. A hibakövetkezményekért ismételt pontlevonás nincs, tehát csak az eredeti hibánál veszít pontot a vizsgázó, a hibahatásoknál nem.

(Msz1) Csoportszerkezet: A (AV) - 80% - L (LV)
- 25% - T (TV)

[2 pont]

(Msz2) Ló (LV) nettó eszközei (közbenső eredmény nélkül)

[13 pont]

	Akvizíciókor	Fordulónapon	[pont]
Jegyzett tőke	1 500	1 500	[1]
Eredménytartalék	600	1 100	[1]
Akvizíciós számvitel (Telek)	+250	+250	[1]
Akvizíciós számvitel (Épület)	+200	+195*	[2]
Akvizíciós számvitel (Berendezés)	+50	+45**	[2]
Akvizíciós számvitel (Hátrányos szerz.)	-200	-100	[2]
Nettó eszközök	2 400	2 990	
Akvizíció utáni nettóeszköz-változás:	+590		
Ebből az anyavállalatot illeti (80%):	+472		[2]
Ebből a nem kontrolláló érdekeltséget illeti (20%):	+118		[2]

* Értécsökkenés az épületre: $200/20 \times 0,5 = 5$

** Értécsökkenés a berendezésekre: $50/5 \times 0,5 = 5$

Amennyiben a vizsgázó itt, nem pedig a nem kontrolláló érdekeltség és a csoport eredménytartalékának meghatározásánál veszi figyelembe a leányvállalatától kiszűrendő közbenső eredményt, akkor az 1-1 pont értelemszerűen itt jár.

(Msz3) Goodwill (GW)

[7 pont]

A függő vételár elszámolása:

Nem szükséges, hogy a vizsgázó könyvelje is ezeket a lépéseket, azonban ezek hatásaival kell számolnia az egyes részfeladatoknál ill. a mérleg összeállításakor. Jelen megoldásban az ezen feladatrészért járó pontok az egyes mellékszámítási lépéseknél kerültek feltüntetésre.

Akvizíciókor:

T Részesedés Lóban	600	Msz2
K Függő vételár (hosszú l. köt.)	600	Msz8

A fordulónapon:

T Eredmény (AV)	150	=750 – 600	Msz7
K Függő vételár	150		Msz8

A goodwill meghatározása:

			[pont]
Készpénz	1 800		[2]
Függő vételár valós értéke	600		[2]
Nettó eszközök akvizíciókor (Msz2)	-1 920	(=2 400 x 0,8)	[2]
GW az akvizíciókor	480		
GW értékvesztése*	0		[1]
GW a fordulónapon	480		

*: Tekintettel arra, hogy a (7) pont szerint a GW megtérülő értéke 520 M Ft, nincs szükség értékvesztésre, felértékelés pedig nem lehetséges.

(Msz4) Közbenső eredmény konszolidálása (csoporton belüli tranzakciók) [7 pont]

- Készlet értékesítése A → L relációban: [3 pont]

Az értékesítésen keletkezett közbenső eredmény: $10\,500 - 10\,200 = 300$ M Ft. Mivel a készletek 80%-át eladták, a közbenső eredmény 20%-a maradt a mérlegben a fordulónapon, a kiszűrés:

$$\begin{array}{ll} \text{T Eredmény (AV)} & 60 = 300 \times 20\% \\ \text{K Készlet} & 60 \end{array}$$

Mivel a közbenső eredmény az anyavállalatban keletkezett, a kiszűrt közbenső eredményből nem kell a nem kontrolláló érdekeltségre is osztani.

- Készlet értékesítése L → A relációban: [4 pont]

Az értékesítésen keletkezett közbenső eredmény -600 M Ft (veszteség), ebből értékesítettek 90%-ot, valamint a megmaradt készlet 50%-át selejtezték. Összességében tehát $100 - 90 - 10/2 = 5\%$ közbenső eredmény maradt a mérlegben, a kiszűrés:

$$\begin{array}{ll} \text{T Készlet} & 30 = 600 \times 5\% \\ \text{K Eredmény (LV)} & 30 \end{array}$$

Mivel a közbenső eredmény a leányvállalatban keletkezett, a kiszűrt közbenső eredményt meg kell osztani az anyavállalat tulajdonosai és a nem kontrolláló érdekeltség között:

- az anyavállalat tulajdonosaira jut: $30 \times 80\% = +24$ M Ft, Msz7
- a nem kontrolláló érdekeltségre: $30 \times 20\% = +6$ M Ft. Msz6

Nem elvárás, hogy a vizsgáló könyvelje a kiszűrendő közbenső eredményt. Minden megoldásforma elfogadható, mely a fenti eredményre vezet.

Megjegyzés: A (6)-os pontbeli kamat miatt nincs szükség korrekcióra, mivel az csoportszinten nem változtatja meg az eredményt (hozam-ráfordítás konszolidálás).

(Msz5) Teve (TV) mérlegértékének meghatározása

[6 pont]

			[pont]
TV bekerülési értéke	120	$=400 \times 0,25 + 20$ [GW is része]	[2]
Részesedés TV nettó eredményéből	+10	$= 40 \times 0,25$	[2]
Osztalék	-2*	$= 8 \times 0,25$	[2]
TV-ban lévő befektetés a fordulónapon	128		

* A járó osztalékot követelésként kell kimutatni! **Msz8**

(Msz6) Nem kontrolláló érdekeltség (NKÉ)

[3 pont]

			[pont]
NKÉ akvizíciókor (Msz2)	480	$(=2\,400 \times 0,2)$	[1]
Nettóeszköz-változás (Msz2)	+118	$(=+590 \times 0,2)$	[1]
Közbenső eredmény (Msz4)	+6	$(=+30 \times 0,2)$	[1]
NKÉ a fordulónapon	604		

Teljes értékű megoldásnak számít az is, ha valaki az Msz2-re hivatkozva egyetlen lépésben számítja ki a táblázat első két sorát. Az is elfogadható, ha a vizsgázó a leányvállalattól kiszűrendő közbenső eredménnyel már MSz2-nél számol, ekkor a NKÉ egyetlen lépésben is megkapható itt $[(2\,990 + 30) \times 0,2]$.

(Msz7) Csoport eredménytartaléka

[7 pont]

		[pont]
Anyavállalat eredménytartaléka	12 000	[1]
Ló nettóeszköz-változás (Msz2)	+472	[1]
Függő vételár valós értékelése*	-150	[2]
Közbenső eredmény A → L (Msz4)	-60	[1]
Közbenső eredmény L → A (Msz4)	+24	[1]
Részesedés TV eredményéből (Msz5)	+10	[1]
Csoport eredménytartaléka	12 296	

***: Lásd Msz2!**

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

(Msz8) Az egyes mérlegtételek alakulása, adósságkonszolidálás

[10 pont]

	Tárgyi eszközök	Immateriá- lis eszközök	Készletek	Követelések	Rövid lej. hitelek
Alpaka egyedi	40 000	12 000	12 200	4 500	0
Ló egyedi	3 800	0	800	2 900	1 200
Akvizíciós szv. (telek)	+250				
Akvizíciós szv. (épület)	+195				
Akvizíciós szv. (berendezés)	+45				
Adósságkonszolidálás (kölsön)				- 1 200	- 1 200
Közbenső eredmény (A → L)			-60		
Közbenső eredmény (L → A)			+30		
Teve osztalék felvétele (Msz5)				+2	
Konszolidált egyenleg	44 290	12 000	12 970	6 202	0
	[1 pont]	[1 pont]	[1 pont]	[3 pont]	[1 pont]

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

	Jegyzett tőke	Hosszú lejáratú kötelezettségek	Céltartalékok
Alpaka egyedi	30 000	0	0
Ló egyedi	1 500	0	0
Tőkekonszolidálás	-1 500		
Részvénykibocsátás			
Függő vételár akvizíciókor		600	
Függő vételár valós értékelése		150	
Akvizíciós számvitel (hátrányos szerz.)			100
Konszolidált egyenleg	30 000	750	100
	[1 pont]	[1 pont]	[1 pont]

A pontokat akkor is meg kell adni, ha a vizsgázó ezeket az egyenlegeket a mérleg összeállításának keretében határozza meg.

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

Alpaka csoport, konszolidált mérleg, 20X1.12.31. (adatok M Ft-ban)

Részesedés társult vállalkozásban	(MsZ5)	128
Goodwill	(MsZ3)	480
Immateriális eszközök	(MsZ8)	12 000
Tárgyi eszközök	(MsZ8)	44 290
<i>Befektetett eszközök:</i>		<u>56 898</u>
Készletek	(MsZ8)	12 970
Követelések	(MsZ8)	6 202
Pénzeszközök		3 180
<i>Forgóeszközök:</i>		<u>22 352</u>
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN:		79 250
Jegyzett tőke	(MsZ8)	30 000
Tőketartalék		23 800
Eredménytartalék	(MsZ8)	12 296
<i>Anyavállalat tulajdonosaira jutó saját tőke</i>		<u>66 096</u>
Nem kontrolláló érdekeltség	(MsZ6)	604
<i>Saját tőke összesen:</i>		<u>66 700</u>
Függő vételár miatti kötelezettség	(MsZ8)	750
<i>Hosszú lejáratú kötelezettségek:</i>		<u>750</u>
Szállítók és egyéb rövid lej. kötelezettségek		11 700
Céltartalékok	(MsZ8)	100
<i>Rövid lejáratú kötelezettségek:</i>		<u>11 800</u>
<i>Kötelezettségek:</i>		<u>12 550</u>
FORRÁSOK ÖSSZESEN:		79 250

A megfelelő mérlegképert: [5 pont]

Különös figyelmet érdemel a saját tőke és a kötelezettségek megfelelő tagolása, továbbá az egyedi beszámolóknak nem szereplő sorok felvétele és megfelelő besorolása.

Az I. feladat pontszáma összesen: **60 pont**

II. Agár és Labrador – MEGOLDÁS (maximális pontszám: 25 pont)

Jelen megoldás táblázatos formában, mellékszámítások segítségével vezeti le a végeredményt. Bármely más formájú levezetés is elfogadható.

(Msz1) Negatív goodwill [2 pont]

- A negatív goodwillt (többletet) bevételként kell elszámolni az akvizíció időpontjában. [AV-i módosítás]

(Msz2) Tárgyi eszköz értékesítés [4 pont]

- A gép értékesítésén keletkezett közbenső eredmény $(3\,000 - 2\,500 = 500 \text{ M Ft})$ kiszűrendő az egyéb bevételekből. [LV-i módosítás]
- A kiszűrt közbenső eredmény az értékcsökkenés elszámolásával oldható fel. A két éves hátralévő hasznos élettartamot figyelembe véve a tárgyévre: $500 / 2 \times 0,5 = 125 \text{ M Ft}$ jut, ami a csoport közvetlen ráfordításait csökkenti. [LV-i módosítás]

(Msz3) Kamatfizetés csoporton belül [2 pont]

- +/- 125 összegű módosítás az egyéb pénzügyi eredmény soron. A kiszűrés a nettó bemutatás miatt nem okoz összegszerű módosulást a kiszűrés nélküli állapothoz képest.
- Az eredmény megosztásánál nem kell a tétellel számolni (hozam-ráfordítás konszolidálás).

(Msz4) Tanácsadás csoporton belül [4 pont]

- A tanácsadást árbevételeként és közvetlen ráfordításként számolta el az anya, ennek megfelelően az árbevételt 2 000 M Ft-tal, míg a közvetlen ráfordításokat 1 800 M Ft-tal kell csökkenteni.
- A közbenső eredmény, mivel a leány azonnal ráfordításként számolta el, feloldódott, az elszámolt igazgatási ráfordítást korrigálja, így az igazgatási ráfordítások között valóban csak a bekerülési költség $(2\,000 - 200 = 1\,800 \text{ M Ft})$ jelenik meg csoportszinten.
- Az eredmény megosztásánál nem kell a tétellel számolni (gyakorlatilag hozam-ráfordítás konszolidálás).

(Msz5) Leányvállalattól kapott osztalék [3 pont]

- A leányvállalat által fizetett osztalékból az anyavállalatot illető részt kell kiszűrni: $300 \times 60\% = 180$ [AV-i módosítás]

(Msz6) Eredmény megosztása**[5+2 pont]**

	Anyavállalati tulajdonosokra jutó	Nem kontrolláló érdekeltségre jutó	Összesen
Agár nettó eredménye	2 800	-	2 800
Labrador nettó eredménye*	486	324	810
(Msz1) miatti korrekció	+200	-	+200
(Msz2) miatti korrekció**	-225	-150	-375
(Msz3) miatti korrekció	-	-	-
(Msz4) miatti korrekció	-	-	-
(Msz5) miatti korrekció	-180	-	-180
Összesen	3 081	174	3 255
Agár egyéb átfogó eredménye	400	-	400
Labrador egyéb átfogó eredménye***	-675	-450	-1 125
Összesen	2 806	-276	2 530

*: $1\,080 \times 0,75 \times 60\%$ illetve $1\,080 \times 0,75 \times 40\%$ **: $(-500+125) = -375$, $-375 \times 60\%$ ill. $-375 \times 40\%$ ***: $-1\,500 \times 0,75 \times 60\%$ ill. $-1\,500 \times 0,75 \times 40\%$

Amennyiben a vizsgázó csak az átfogó eredményt osztja meg, akkor 2 pontot veszít (emellett az elvégzett megosztás helyességét értelemszerűen kell pontozni.) Az eredménymegosztásnál a korábban esetlegesen rossz összeggel megállapított konszolidációs módosítás miatt nincs további pontlevonás, tehát a rossz összeggel végrehajtott helyes megosztásra is jár a pont

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

**Agár csoport, konszolidált eredménykimutatás,
20X1.12.31. (adatok M Ft-ban)**

	<i>Agár</i>	<i>Labrador</i>	<i>Összegzés (időarányos!)</i>	<i>Konszolidációs módosítás</i>	<i>Konszolidált érték</i>
Árbevétel	92 000	28 000	92 000 +(28 000×0,75)	- 2 000 (MsZ4)	111 000
Közvetlen ráfordítások	-67 000	-20 000	-67 000 -(20 000×0,75)	+125 (MsZ2) +1 800 (MsZ4)	80 075
Bruttó eredmény	25 000	8 000			30 925
Igazgatási és értékesítési ráfordítások	-14 900	-7 600	-14 900 -(7 600×0,75)	+200 (MsZ4)	-20 400
Egyéb bevételek / ráfordítások	-2 300	800	-2 300 +(800×0,75)	-500 (MsZ2)	-2 200
Negatív goodwill	-	-	-	+200 (MsZ1)	+200
	7 800	1 200			8 525
Kapott osztalék	300	240	300 +(240×0,75)	-180 (MsZ5)	300
Egyéb pénzügyi bevételek/ráfordítások	-4 500	120	-4 500 +(120×0,75)	+125-125 (MsZ3)	-4 410
Adózás előtti eredmény	3 600	1 560			4 415
Adó	-800	-480	-800-(480×0,75)		-1 160
Nettó eredmény	2 800	1 080			3 255
<i>ebből az anyavállalat tulajdonosaira jutó:</i>					3 081
<i>ebből a NKÉ-re jutó:</i>					174
Egyéb átfogó eredmény	400	-1 500	400-(1 500×0,75)		-725
Teljes átfogó eredmény	3 200	-420			2 530
<i>ebből az anyavállalat tulajdonosaira jutó:</i>					2 806
<i>ebből a NKÉ-re jutó:</i>					-276

A helyes időarányos megosztásért: [3 pont]

A II. feladat pontszáma összesen: **25 pont**

III. Ingatlanos – MEGOLDÁS (maximális pontszám: 15 pont)

a)

L1 mérlegében az ingatlan befektetési célú ingatlanként szerepel (mivel teljes egészében bérbe adta, és az üzemeltetést sem maga végzi). A befektetési célú ingatlanokra a valós érték modellt alkalmazza a csoport, tehát a mérlegértéke 2 000 M Ft. [2 pont]

A konszolidált mérlegben az ingatlan saját használatú ingatlanként (ingatlanok, gépek, berendezések) szerepel (mivel csoporton belüli cég, L2 használja). A konszolidált mérlegérték meghatározásához az eredeti könyv szerinti értékből célszerű kiindulni: A-nál az ingatlan 1 500 M Ft-on szerepelt január 1-jén, ennek alapján kell elszámolni az értékcsökkenési leírást: $1\,500 / 20 = 75$ M Ft. Így tehát a mérlegértéke $1\,500 - 75 = 1\,425$ M Ft. [3 pont]

b)

Konszolidációs módosítások:

- Értékesítés eredményének kiszűrése (A): $1\,800 - 1\,500 = 300$ M Ft eredmény csökkenés, [2 pont]
- Valós értékelés nyereségének kiszűrése (L1): $2\,000 - 1\,800 = 200$ M Ft eredmény csökkenés, [2 pont]
- Értékcsökkenés elszámolása (A): $1\,500 / 20 = 75$ M Ft eredmény csökkenés, [1 pont]
- A bérleti díj kiszűrése (L1 és L2): 100 M Ft bevétel és 100 M Ft ráfordítás csökkenés, az összeredményre hatása nincs. [1 pont]

c)

Változás átértékelési modell esetén:

- A fenti módosításokon túl év végén valós értékre kell értékelni az ingatlant az egyéb átfogó eredménnyel szemben, ami $2\,000 - 1\,425 = 575$ M Ft-os egyéb átfogó eredmény növekedést jelentene (A-nál). [2 pont]
- Összességében az ingatlan az egyedi mérleggel megegyező értéken, 2 000 M Ft-on szerepelne a konszolidált mérlegben, az átfogó eredménykimutatásban az 575 M Ft-os nettó eredménycsökkenést ellentételezné az ugyanilyen nagyságú egyéb átfogó eredmény növekedés. [2 pont]

Bármilyen, a fenti levezetéssel azonos eredményre vezető, annak lényegi elemeit tartalmazó megoldás elfogadható valamennyi alpont esetében!

A III. feladat pontszáma összesen: **15 pont**