

NEMZETGAZDASÁGI MINISZTERIUM

TÜK szám: 28/5-5/2016.

KORLÁTOZOTT TERJESZTÉSŰ

Érvényességi idő: 2016. február 3. 12:30 óra

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
Írásbeli vizsgatevékenysége
javítási-értékelési útmutató**

A vizsgafeladat megnevezése:

**Az IFRS elméletének és a konszolidált beszámoló készítésen kívüli
egyéb gyakorlati kérdések**

A vizsgafeladat időtartama: 120 perc

A vizsgafeladat aránya: 30%

A vizsga ideje: 2016. február 3. 10:30 óra

P. H.

2016. február

I. Tesztkérdések (kidolgozás időigénye: kb. 10 perc)

1. Az IAS 23 szerinti hitelfelvételi költség...

- a. csak a minősített befektetett – nem monetáris – eszköz értékét növeli.
- b. növelheti készlet értékét is.
- c. csak az adott eszközhöz kapcsolódóan felvett (dedikált) hitel kapcsán növeli az eszköz értékét.
- d. fő szabály szerint tartalmazza az adott hitelhez kapcsolódóan a kamatokat, a hitelhez kapcsolódó egyéb díjakat és a devizában felvett hitel árfolyamkülönbségét.
- e. a nem dedikált hitelek kapcsán is növelheti az eszköz bekerülési értékét.

2. Válassza ki a következő tárgyi eszközökhöz kapcsolódó állítások közül az igaz állításokat!

- a. Az átértékelési modell csak ingatlanok kapcsán alkalmazható.
- b. Az átértékelte tárgyi eszköz értékcsökkenését az átértékelte értékre vetítve kell meghatározni.
- c. Az átértékelési modell kapcsán elszámolt értéknövekedést az egyéb átfogó eredménnyel szemben kell megjeleníteni az ingatlanok kivételével, ahol azt az eredménykimutatásban közvetlenül kell elszámolni.
- d. A saját tőke részét képező átértékelési többletet legkésőbb az eszköz kivezetésekor át kell vezetni – a tőkén belül – az eredménytartalékba.
- e. A saját tőkében megjelenő tárgyi eszköz átértékelési többletének értéke lehet negatív is, ha ez a különbség átmeneti (rövid távú).

3. A pénzügyi lízingbe vett eszköz...

- a. értékcsökkenésének meghatározása során a hasznos élettartamot az eszköz gazdasági élettartama jelenti.
- b. értékcsökkenésének meghatározása során a hasznos élettartam nem lehet hosszabb a lízing futamidejénél.
- c. értékcsökkenésének meghatározása során a hasznos élettartam akkor lehet hosszabb a lízing futamidejénél, ha megfelelő bizonyossággal lehet állítani, hogy az eszköz tulajdonjogát a lízingszerződés végén megszerzik.
- d. első (bekerülési) értéke a lízingbe vett eszköz valósi értéke [a lízing kezdetekor meghatározva].
- e. első (bekerülési) értéke a minimális lízingdíjak jelenértéke és az eszköz valósi értéke közül a kisebbik [a lízing kezdetekor meghatározva].

4. A halasztott adó...

- | |
|---|
| a. a mérlegben a hosszú lejáratú kötelezettségek, illetve a befektetett eszközök között szerepel. |
| b. –hoz vezethet egy még teljesen igénybe nem vett adókedvezmény. |
- c. értékelésekor a leginkább valószínű, tervezett jövőbeli kulccsal kell számolni.
d. értékelésekor – ha a pénz időértéke jelentős – diszkontálni kell, általában a kockázatmentes kamatlábbal.
e. a mérlegben csak kötelezettségként jelenhet meg.

5. Az IFRS 13 szerinti valós érték...

- | |
|---|
| a. tartalmát tekintve eladási árnak (exit price) felel meg. |
| b. tartalmát tekintve beszerzési árnak tekintendő. |
- | |
|---|
| c. nem pénzügyi eszközök esetén az elérhető legjobb hasznosítás alapulvételével számítandó. |
|---|
- d. a várható értékesítéskori/beszerzéskori (vagyis jövőbeli) időpontra vonatkozik.
e. megbízhatóságát tekintve az IFRS-ek szerint négy szintjét különböztetjük meg; rendre: jegyzett ár, kiigazított jegyzett ár, DCF módszerrel előálló érték, egyéb módszerekből levezetett érték.

A jó megoldásokat kerettel jelöltük. Minden jó jelölés **egy pont**, ha tíz fölötti helyen jelöl a vizsgázó, többlet jelölésenként **le kell vonni két pont!** (A hibás jelölés nem jelent automatikus pontlevonást.)

Általános útmutató a pontozáshoz (számítási példák):

1. A továbbvitt hibát nem szabad kétszer büntetni. Aki hibát vét valahol, arra a részre nem kap pontot, ahol a hibát továbbviszi, ott teljes pontszámot kell adni.
2. Bármely helyes megoldás teljes értékű megoldás, ha az – szükség esetén – mellékszámítással alátámasztott, illetve világos.
3. A pénzügyi kimutatásokban szereplő értékeket ne a végleges kimutatásban pontozzuk, hanem elsősorban a mellékszámításoknál és az elvileg helyes megoldást az 1. pont szerint kezeljük.

II. feladat – Mylo Nyrt.

**Átfogó eredménykimutatás – Mylo Nyrt.,
2015. december 31-én végződő 365 napra (adatok MFt-ban)**

	Hivatkozás	MFt
Árbevétel		2 375
Közvetlen ráfordítások		-1 211
Bruttó eredmény		1 164
Adminisztratív ráfordítások		-140
Értékesítési ráfordítások		-100
Befektetési célú ingatlan átértékelése		40
Egyéb bevétel/ráfordítás		10
Pénzügyi bevételek/ráfordítások		5
Adózás előtti eredmény		979
Adóráfordítás		-120
Nettó eredmény		859
Egyéb átfogó eredmény (eredménybe később átsorolandó):		
- AFS instrumentum átértékelése		75
- AFS átértékelés visszafordítása (realizálás)		-25*
Teljes átfogó eredmény		909

A átfogó eredménykimutatás kiegészítése (különös tekintettel a megnevezésre, az összegfokozatokra, az egyéb átfogó eredményre) és formája. Az egyéb és a pénzügyi bevétel nettó elszámolása nem kötelező. A kijelölt elemekre a pontozás során különös hangsúlyt fektessünk!

*Fogadjuk el, ha valaki a két OCI-t nettósította és valahol számolta, hogy miként jön ki az összevont összeg (+50).

5 pont

**Saját tőke változás kimutatás, Mylo Nyrt.,
2015. december 31-én végződő 365 napra (adatok MFT-ban)**

	Jegyzett tőke	Tőke- tartalék	AFS átért. tartalék	Eredmény- tartalék	Összesen
Nyitó	200	0	100	520	820
Teljes átfogó eredmény			50	859	909
Részvény kibocsátása	50	20			70
Jóváhagyott osztalék				-200	-200
Záró	250	20	150	1 179	1 599

Helyes kiegészítés, tartalom és forma (a továbbhozott hibákat itt már ne büntessük!):

5 pont

Mérleg

Mylo Nyrt., 2015. december 31. (adatok MFt-ban)

	Hivatkozás	MFt
Befektetési célú ingatlanok*		240
Ingatlanok (saját használatú)*		400
Gépek		589
Értékesíthető (AFS) pénzügyi instrumentumok		225
<i>Befektetett eszközök:</i>		1 454
Anyagok		100
Késztermékek		140
Megrendelőtől járó összegek**		175
Vevőkövetelések		60
Egyéb követelések		20
Pénzeszközök		455
<i>Forgóeszközök:</i>		950
ESZKÖZÖK ÖSSZESEN:		<u>2 404</u>
Jegyzett tőke (1 eFt/darab)		250
Tőketartalék		20
AFS átértékelési tartalék		150
Eredménytartalék		1 179
<i>Saját tőke összesen:</i>		1 599
Hosszú lejáratú hitelek		380
Szállítótartozás		305
Céltartalékok		10
Osztaléktartozás***		50
Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek		60
<i>Kötelezettségek:</i>		805
SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK:		<u>2 404</u>

A kiegészített mérlegsoroknál nem kell szó szerinti egyezést adni. Elegendő, ha tartalmában megfelelő megoldást ad a Jelölt. Az összegfokozatokat elvek szintjén vissza kell adni!

*A két ingatlan a főkönyvben egy számlán volt, a Jelöltnek kellett „szétszednie”.

** Bármilyen hasonló tartalmú megnevezést fogadjunk el, de azt nem, ha a vevővel összemosza a Jelölt!

***Nem feltétlenül kellett különbontania, fogadjuk el az egyéb rövid lejáratú kötelezettségben is!

A kijelölt elemekre a pontozás során különös hangsúlyt fektessünk! Helyes szerkezetre felépítésre (különös tekintettel a főkönyvi kivonatból nem látszó felveendő mérlegsorokra):

5 pont

Az egyes események kezelése

Ebben a kidolgozási segédletben – a korábbi tapasztalatokból kiindulva – esemény és nem kimutatássor orientáltan mutatjuk meg a végeredményt és ehhez rendeljük a pontokat is. A szükséges lépéseket kontírozással szemléltetjük, de a Jelölt bármilyen más alkalmas megoldást választhat.

(M1) Befektetési célú ingatlan

0. Az befektetési célú ingatlan kiemelése az ingatlanok közül (ha külön nem könyveli, ne vegyük hibának, feltéve, hogy a kimutatásban jól kezelni):

T Befektetési célú ingatlanok	200	
K Ingatlanok		200

1. Ingatlan átértékelése az eredménnyel szemben a fordulónapi értékviszonyok szerint (240 – 200)

T Befektetési célú ingatlan	40	
K Eredmény (Bef. célú ingatlan átértékelése)		40

Értékcsökkenést elszámolni nem szabad (ha elszámolja, 3 pont levonás, de később nem lehet büntetni).

4 pont

(M2) Gép beszerzése, halasztott fizetés, komponens megközelítés

2a. Gép beszerzése finanszírozási elem nélkül (két éves diszkonttal számolva) $\frac{121}{1,1^2} = 100$

T Gép	100	
K Szállító		100

2b. Diszkont lebontása év végén [fél évre!] $100 \times 0,1 \times 0,5 = 5$

T Pénzügyi ráfordítások	5	
K Szállítók		5

2c. Értékcsökkenés 10 éves komponensre, fél évre: $100 \times 60\% \div 10 \div 2 = 3$

T Közvetlen ráfordítások	3	
K Gép (halmozott értékcsökkenése)		3

2d. Értékcsökkenés 4 éves komponensre, fél évre: $100 \times 40\% \div 4 \div 2 = 3$

T Közvetlen ráfordítások	5	
K Gép (halmozott értékcsökkenése)		5

5 pont

(M3) Értékvesztés

Az eszköz értékesítési költségekkel csökkentett valós értéke: $28 - 1 = 27$ MFt.

Az eszköz használati értéke: $\frac{10}{1,1} + \frac{10}{1,1^2} + \frac{10}{1,1^3} \approx 24,9$ MFt

Vagyis a megtérülő érték: 27 MFt. Ez kisebb, mint a könyv szerinti érték, ezért értékvesztést kell elszámolni.

3. *Értékvesztés* ($30 - 27 = 3$)

T Közvetlen ráfordítások/Értékvesztés*	3	
K Gép		3

*Aki az egyéb ráfordításra sorolta be az értékvesztést, ne büntessük!

4 pont

(M4) Céltartalék

A kötelelem létezik, mérhető és kiáramlással jár (minden valószínűség szerint), ezért céltartalékot kell megjeleníteni.

Az egyedileg legvalószínűbb esetet kell választani (egy konkrét ügyről van szó).

4. *Céltartalék*

T Egyéb ráfordítások	10	
K Céltartalék		10

3 pont

Ha a Jelölt átlagolt, nem kap részpontot sem erre az elemre.

Ha a Jelölt – logikus módon – arra hivatkozik, hogy mivel a valószínűségek viszonylag közel esnek egymáshoz és ezért az IAS 37.40 alapján „figyelembe vesz” más értékeket is akár átlagolással, akkor azt fogadjuk el helyes megoldásként. A pont megítélésekor ebben az esetben kiemelt figyelmet az indoklásra fordítunk. (A számszaki kidolgozásban a legvalószínűbb kimenettel számoltunk.)

(M5) Kibocsátás

A kibocsátás árszínvonalon történt, amely a tőketartalékba kerül. A kibocsátás tranzakciós költsége nem az eredményt érinti, hanem az árszínvonalat csökkenti.

5a. *Részvénykibocsátás*

T Pénzeszközök	71	
K Jegyzett tőke		50
K Tőketartalék		21

5b. *Tranzakciós költség*

T Tőketartalék	1	
K Pénzeszközök		1

4 pont

(M6) Hosszú távú szerződés

A hosszú távú szerződés bevétele a POC módszer alapján kell megjeleníteni. A készütségi fokot a tényleges adatok alapján kell meghatározni: $\frac{250}{400} = 62,5\%$.

A megjelenítendő bevétel ezért: $600 \times 62,5\% = 375$ MFt

A kapott összeg és a „teljesített” bevétel különbözetét mint megrendelőtől járó összeget kell megjeleníteni (hasonló elnevezés lehet, de a vevővel nem szabad összemosni).

6a. Kapott összeg

T Pénzeszközök	200	
K Megrendelőtől járó összeg		200

6b. Elszámolandó bevétel

T Megrendelőtől járó összeg	375	
K Árbevétel		375

5 pont

(M7) Osztalékok

Az osztalékot akkor szabad megjeleníteni, ha azt a legfőbb szerv elfogadta, de akkor függetlenül attól, hogy az kifizetésre került-e. Ezért 200 MFt osztalék rögzítése szükséges.

7a. Döntés az osztalékról

T Eredménytartalék	200	
K Egyéb rövid lejáratú kötelezettség*		200

7b. Kifizetés

T Egyéb rövid lejáratú kötelezettség	150	
K Pénzeszközök		150

*Ez lehet hasonló tartalommal más számla is.

4 pont

(M8) AFS értékesítése és átértékelése

Az AFS értékesítéskor a korábbi – egyéb átfogó eredményben lévő – átértékeléseket vissza kell forgatni a nettó eredménybe. Az újabb (év végi) átértékelés az OCI-t érinti.

8a. Értékesítés ($200 \times 25\% = 50$)

T Pénzeszközök	75	
K AFS pénzügyi instrumentumok		50
K Pénzügyi bevétel (eredmény)		25

8b. Visszaforgatás ($100 \times 25\% = 25$)

T Egyéb átfogó eredmény (OCI)	25	
K Pénzügyi bevétel (eredmény)		25

8c. Maradék átértékelése ($225 - 150$)

T AFS pénzügyi instrumentumok	75	
K Egyéb átfogó eredmény (OCI)		75

6 pont

III. feladat – Party Taxation Kft.

A halasztott adó kiszámításához a következő mellékszámítás elvégzése szükséges. Az adóérték meghatározása mellett szét kellett válogatni, hogy melyik hatás érinti a nettó eredményt és mi érinti az OCI-t.

Elem	KSZÉ	Adóérték	Különbség eredmény	Különbség OCI	
Gépek	200	100	+100		1 pont
Ingatlanok*	300	210	40	50	3 pont
Vevők	90	100	-10		1 pont
Hiteltartozás	120	125	5		1 pont
Céltartalék	50	0	-50		1 pont
Bírság miatti kötelezettség	20	20	0		1 pont
ÖSSZESEN			85	50	
Adókulcs (10%) → Záró***:			8,5	5	3 pont
Nyitó****:			5	0	
Állományváltozás			3,5	5	2 pont

Összesen:

13 pont

Egyéb úton is el lehet jutni a helyes megoldáshoz. A 13 pontot ebben a helyzetben értelemszerűen osztjuk szét a példára.

Könyvelés:

T Adóráfordítás	3,5	
T OCI (ingatlan átértékelése v. OCI adója)	5	
K Halasztott adó kötelezettség		8,5

Könyvelésre: 3 pont

Néhány megjegyzés a nem triviális tételekhez:

*Az ingatlanoknál az écs miatti különbözet eredményre vezethető vissza, az átértékelés azonban az OCI-t érint.

** A céltartalék kb. cash-flow alapján adózik, így adóértéke 0.

*** A már kihirdetett legfrissebb adókulcsot kell használni (amin várhatóan megfordul a különbözet).

**** A teljes nyitó állomány az eredménnyel szemben elszámolandó témához rendelhető, mivel átértékelésre most került sor első alkalommal.

III/B Márkanév

A márkanév határozatlan hasznos élettartamú immateriális eszköz (nem végtelen élettartalmú!). Ezt a márkanévet nem szabad amortizálni szisztematikusan, hanem minden év végén értékvesztési teszt alá kell vetni.

Az eszköz könyv szerinti értéke 2015. december 31-én 400 MFt.

4 pont

IV. feladat – Wild Zrt.

A) Operatív lízing és ösztönző

Az ösztönzőt (hat havi mentes időszakot) nem az első hat hónapban kell figyelembe venni, hanem szét kell osztani az operatív lízing időtartamára, ami tíz év. Ennek megfelelően az egy havi bérleti díj: $\frac{7 \times (6 + 9 \times 12)}{10 \times 12} = 6,65$ MFt, így az ösztönző 0,35 MFt havonta.

Év végén még „hátra lévő”: $0,35 \times 12 \times 9 = 37,8$.

Éves bérleti díj: $12 \times 6,65 = 79,8$

(Számos úton el lehet jutni a végeredményhez.)

A hatást könyveléssel szemléltetve:

Szöveg	Tartozik számla	Követel számla	T	K
Bérleti díj	Bérleti díj költség		79,8	
		Pénz		42
		Kötelezettség (PIE)		37,8

5 pont

B) Összetett pénzügyi instrumentum

Az instrumentumot szét kell választani kötelezettség és tőke komponensre. A kötelezettség, annak a valós érték alapján alakul ki, a tőke pedig maradék elven:

Kötelezettség valós értéke: $\frac{45}{1,08} + \frac{45}{1,08^2} + \frac{945}{1,08^3} = 830,4$, így a tőke $900 - 830,4 = 69,6$ MFt.

A későbbi időszakokban a kamatráfordítást a piaci kamat alapján kell figyelembe venni, vagyis: $830,4 \times 8\% = 66,4$ MFt.

Szöveg	Tartozik számla	Követel számla	T	K
Kibocsátás	Pénz		900	
		Kötvénytartozás (hosszú)		830,4
		Tőke (warrant)		69,6
Év végi kamat	Pénzügyi ráfordítás	Kötvénytartozás	66,4	66,4
Törlesztés	Kötvénytartozás	Pénz	45	45

8 pont

C) Támogatások

Az első támogatást – függetlenül a pénzügyi rendezéstől – meg kell jeleníteni bevételként, mivel múltbéli veszteséget ellentételez.

Szöveg	Tartozik számla	Követel számla	T	K
Támogatás	Követelés állammal szemben	Bevétel (egyéb)	40	40

2 pont

A második támogatásnál az összemérés elvét kell alkalmazni. A támogatás megjelenítésének nem föltétele a támogatás pénzügyi rendezése.

Szöveg	Tartozik számla	Követel számla	T	K
Előleg	Pénz	Kötelezettség (meg nem szolgált támogatás)	50	50
Béreköltség	Béreköltség	Pénzeszközök	400	400
Támogatás	Kötelezettség (meg nem szolgált támogatás)	Béreköltség*	50	50
Támogatás	Követelés állammal szemben	Béreköltség*	110	110

*Fogadjuk el – bár nem szerencsés – teljes értékű megoldásnak azt is, ha valamilyen alkalmas bevételszámlát használt a Jelölt (pl. egyéb bevétel).

5 pont