

## **Kísérőként kiadott dokumentumok az IFRIC 1**

# **Változások a meglévő leszerelési, helyreállítási és hasonló kötelezettségekben értelmezéshez**

A kísérő dokumentumok nélküli IFRIC 1 standard szövegét a jelen kiadás A kötete tartalmazza. A kibocsátásakor hatálybalépésének napja 2004. szeptember 1. volt. Az IFRIC 1 értelmezésre vonatkozó Következtetések alapja szövegét a jelen kiadás C kötete tartalmazza. Ez a kötet a következő dokumentumokat tartalmazza:

### **SZEMLÉLTETŐ PÉLDÁK**

- 1. példa: Bekerülési érték-modell**
- 2. példa: Átértékelési modell**
- 3. példa: Áttérés**

## IFRIC 1 értelmezés Szemléltető példák

*Jelen példák kísérik az IFRIC 1 értelmezést, de nem képezik annak részét.*

### Közös tények

- IE1 Egy gazdálkodó egység egy atomerőművel és a hozzá tartozó leszerelési kötelezettséggel rendelkezik. Az atomerőmű 2000. január 1-jén kezdte meg a működését. Az atomerőmű hasznos élettartama 40 év. A kezdeti bekerülés érték 120 000 CU volt;<sup>1</sup> ez tartalmazott 10 000 CU összegű leszerelési költséget, amely 70 400 CU összegű, 40 év múlva fizetendő becsült cash flow-kat tükrözött, amelyet 5 százalékos kockázattal módosított rátával diszkontáltak. A gazdálkodó egység pénzügyi éve december 31-én ér véget.

### 1. példa: Bekerülési érték-modell

- IE2 2009. december 31-én az erőmű 10 éves. A halmozott értékcsökkenés 30 000 CU ( $120\,000\text{ CU} \times \frac{10}{40}\text{ év}$ ). A diszkont (5 százalék) 10 év során történő lebontása miatt a leszerelési kötelezettség 10 000 CU-ról 16 300 CU-ra nőtt.
- IE3 2009. december 31-én a diszkontráta nem változott. Azonban a gazdálkodó egység becslése szerint a technológiai fejlődés eredményeképpen a leszerelési kötelezettség nettó jelenértéke 8 000 CU-val csökkent. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység módosítja a leszerelési kötelezettséget 16 300 CU-ról 8 300 CU-ra. Ebben az időpontban a gazdálkodó egység az alábbi könyvelési tételt szerepelteti, hogy tükrözze a változást:

	CU	CU
T leszerelési kötelezettség	8 000	
K eszköz bekerülési értéke		8 000

- IE4 Ezen módosítást követően az eszköz könyv szerinti értéke 82 000 CU ( $120\,000\text{ CU} - 8\,000\text{ CU} - 30\,000\text{ CU}$ ), amelyet az eszköz fennmaradó 30 éves élettartama során értékcsökkentenek, amely a következő évben 2 733 CU értékcsökkenési leírást jelent ( $82\,000\text{ CU} \div 30$ ). A következő év diszkont lebontására vonatkozó finanszírozási költsége 415 CU ( $8\,300\text{ CU} \times 5\text{ százalék}$ ) lesz.
- IE5 Ha a kötelezettség változása a diszkontráta változásának és nem a becsült cash flow-k változásának az eredménye lett volna, a változás elszámolása ugyanaz lett volna, de a következő év finanszírozási költsége az új diszkontrátát tükrözte volna.

### 2. példa: Átértékelési modell

- IE6 A gazdálkodó egység az IAS 16 standardban szereplő átértékelési modellt alkalmazza, amely szerint az atomerőművet olyan kellő rendszerességgel átértékelik, hogy a könyv szerinti értéke ne térjen el lényegesen a valós értéktől. A gazdálkodó egység politikája az, hogy megszünteti az eszköz bruttó könyv szerinti értékével szembeni halmozott értékcsökkenést az átértékelés időpontjában.
- IE7 Olyan átértékelt eszközök elszámolása során, amelyekhez leszerelési kötelezettségek tartoznak, fontos megérteni a beszerzett értékelés alapját. Például:
- (a) ha egy eszközt diszkontált cash flow alapon értékelnek, néhány értékbecslo úgy értékelheti az eszközt, hogy nem von le leszerelési költségekre képzett tartalékot („bruttó” értékelés), míg mások azután értékelhetik az eszközt, miután levonták a leszerelési költségekre képzett tartalékot („nettó” értékelés), mivel az eszközt megszerző gazdálkodó egység általában azt a leszerelési kötelmet is átvállalja. A pénzügyi beszámolás céljából a leszerelési kötelmet különálló kötelezettségként jelenítik meg és azt nem vonják le az eszközökből. Ennek megfelelően ha az eszközt nettó alapon

<sup>1</sup> Ezekben a példákban a pénzüsszegek „pénznemegységekben” (currency units (CU)) vannak megadva.

értékelik, a beszerzett értékelést módosítani szükséges azzal, hogy visszaadják a kötelezettségre vonatkozó leírást, hogy a kötelezettséget ne számolják kétszer.<sup>2</sup>

- (b) ha egy eszközt az értékcsökkentett pótlási költség alapján értékelnek, előfordulhat, hogy a beszerzett értékelés nem tartalmazza az eszköz leszerelési komponensére vonatkozó összeget. Ha ez így van, akkor a megfelelő összeget szükséges lesz hozzáadni az értékeléshez, hogy tükrözze ezen komponens értékcsökkentett pótlási költségét.

IE8 Tegyük fel, hogy beszerznek egy 115 000 CU piaci alapú diszkontált cash flow értékelést 2002. december 31-én. Ez tartalmaz egy 11 600 CU összegű leszerelési költségekre képzett tartalékot, amely nem jelent változást az eredeti becsléshez képest, a hároméves diszkont lebontását követően. A pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő összeg 2002. december 31-én ezért:

	CU
Értékelt eszköz (1)	126 600
Halmazott értékcsökkenés	nulla
Leszerelési kötelezettség	(11 600)
Nettó eszközök	115 000
Felhalmozott eredmény (2)	(10 600)
Átértékelési többlet (3)	15 600

**Megjegyzések:**

- 115 000 CU beszerzett értékelés növelve az értékelésben levont, de különálló kötelezettségként megjelenített 11 600 CU leszerelési költséggel = 126 600 CU.
- Az eredeti bekerülési érték hároméves értékcsökkentése  $120\,000\text{ CU} \times \frac{3}{40} = 9\,000\text{ CU}$  növelve a 10 000 CU-n 5 százalékkal halmozottan számított halmozott diszkonttal = 1 600 CU; összesen 10 600 CU.
- 126 600 CU átértékelt összeg, csökkentve 111 000 CU korábbi nettó könyv szerinti értékkel (120 000 bekerülési érték, 9 000 CU halmozott értékcsökkenéssel csökkentve).

IE9 Az értékcsökkenési leírás 2003-ra vonatkozóan így 3 420 CU ( $126\,600\text{ CU} \times \frac{1}{37}$ ) és a diszkont ráfordítás 2003-ra vonatkozóan 600 CU (a 11 600 CU 5 százaléka). 2003. december 31-én a leszerelési kötelezettség (bármilyen módosítás nélkül) 12 200 CU és a diszkontráta nem változott. Azonban ebben az időpontban a gazdálkodó egység becslése szerint a technológiai fejlődés eredményeképpen a leszerelési kötelezettség jelenértéke 5 000 CU-val csökkent. Ennek megfelelően a gazdálkodó egység módosítja a leszerelési kötelezettséget 12 200 CU-ról 7 200 CU-ra.

IE10 Ezen módosítás egésze az átértékelési többletbe kerül, mivel nem haladja meg azt a könyv szerinti értéket, amelyet akkor jelenítettek volna meg, ha az eszközt a bekerülési érték-modell szerint tartották volna nyilván. Ha meghaladta volna, a többletet átvitték volna az eredménybe a 6 (b) bekezdéssel összhangban. A gazdálkodó egység az alábbi könyvelési tételt szerepelteti, hogy tükrözze a változást:

	CU	CU
T leszerelési kötelezettség	5 000	
K átértékelési többlet		5 000

IE11 A gazdálkodó egység úgy dönt, hogy az eszköz teljes értékelésére van szükség 2003. december 31-én, hogy biztosítsák, hogy a könyv szerinti érték nem különbözik lényegesen a valós értéktől. Tegyük fel, hogy az eszközt most 107 000 CU-ra értékelik, amelyből le van vonva a csökkentett leszerelési kötelelemre vonatkozó 7 200 CU leírás, amelyet különálló kötelezettségként kellene megjeleníteni. Az eszköz pénzügyi beszámolás céljából történő értékelése ezen leírás levonása előtt így 114 200 CU. Az alábbi, további könyvelési tételre van szükség:

<sup>2</sup>

Ezen alapelv példáit lásd az IAS 36 *Eszközök értékvesztése* és az IAS 40 *Befektetési célú ingatlan* standardokban.

	CU	CU
T halmozott értékcsökkenés (1)	3 420	
K értékelt eszköz		3 420
T átértékelési többlet (2)	8 980	
K értékelt eszköz (3)		8 980

**Megjegyzések:**

- 1 A 3 420 CU halmozott értékcsökkenés megszüntetése a gazdálkodó egység számviteli politikájával összhangban.
- 2 A tartozik láb az átértékelési többletben van elszámolva, mivel az átértékelésen keletkező hiány nem haladja meg az eszközre vonatkozó átértékelési többletben meglévő követel egyenleget.
- 3 Korábbi értékelés (a leszerelési költségekre képzett tartalék előtt) 126 600 CU, csökkentve a 3 420 CU halmozott értékcsökkenéssel, csökkentve a (leszerelési költségekre képzett tartalék előtti) 114 200 CU új értékeléssel.

IE12 Ezen értékelést követően a pénzügyi helyzetre vonatkozó kimutatásban szereplő összegek:

	CU
Értékelt eszköz	114 200
Halmozott értékcsökkenés	nulla
Leszerelési kötelezettség	<u>(7 200)</u>
Nettó eszközök	<u>107 000</u>
Felhalmozott eredmény (1)	(14 620)
Átértékelési többlet (2)	11 620

**Megjegyzések:**

- 1 10 600 CU 2002. december 31-én növelve a 2003-as 3 420 CU értékcsökkenési leírással, valamint 600 CU diszkont ráfordítással = 14 620 CU.
- 2 15 600 CU 2002. december 31-én, növelve a kötelezettség csökkenéséből eredő 5 000 CU-val, csökkentve az átértékelésen keletkező 8 980 CU hiánnyal = 11 620 CU.

### 3. példa: Áttérés

IE13 A következő példa az Értelmezés visszamenőleges alkalmazását szemlélteti olyan beszámolóalkészítők számára, akik már alkalmazzák az IFRS-eket. A visszamenőleges alkalmazást az IAS 8 *Számviteli politikák, a számviteli becslések változásai és hibák* standard írja elő, amennyiben kivitelezhető, és ez a javasolt eljárás az IAS 8 standard korábbi verziójában. A példa azt feltételezi, hogy a gazdálkodó egység:

1999. július 1-jén bevezette az IAS 37 standardot;
- az Értelmezést 2005. január 1-jén vezeti be; és
- az Értelmezés alkalmazása előtt a leszerelési kötelezettségek rendezéséhez szükséges becsült cash flow-k változásait bevételként vagy ráfordításként jelenítette meg.

IE14 2000. december 31-én, a diszkont (5 százalék) egy évre történő lebontása miatt, a leszerelési kötelezettség 10 000 CU-ról 10 500 CU-ra nőtt. Emellett a közelmúltbeli tények alapján a gazdálkodó egység becslése szerint a leszerelési kötelezettség jelenértéke 1 500 CU-val növekedett és ennek megfelelően 10 500 CU-ról 12 000 CU-ra módosítja azt. Az akkori politikájával összhangban a kötelezettség növekedését az eredményben jeleníti meg.

- IE15 2005. január 1-jén a gazdálkodó egység az alábbi könyvelési tételt szerepelteti, hogy tükrözze az Értelmezés alkalmazását:

	CU	CU
T eszköz bekerülési értéke	1 500	
K halmozott értékcsökkenés		154
K nyitó felhalmozott eredmény		1 346

- IE16 Az eszköz bekerülés értékét arra az összegre módosítja, amely akkor lett volna, ha a leszerelési költségek becsült összegének 2000. december 31-i növekedését ebben az időpontban aktiválták volna. Ezt a további költséget 39 év alatt értékcsökkentették volna. Így az ezen összegen keletkező halmozott értékcsökkenés 2004. december 31-én 154 CU lenne ( $1\,500\text{ CU} \times \frac{4}{39}\text{ év}$ ).

- IE17 Mivel az Értelmezés 2005. január 1-jén történő bevezetése előtt a gazdálkodó egység a leszerelési kötelezettség változását az eredményben jelenítette meg, az 1 346 CU nettó kiigazítást követel lábként a nyitó felhalmozott eredményben jeleníti meg. Ezt a követel lábat nem szükséges a pénzügyi kimutatásokban közzétenni az alábbiakban ismertetett újramegállapítás miatt.

- IE18 Az IAS 8 standard előírja az összehasonlító pénzügyi kimutatások újramegállapítását, valamint a nyitó felhalmozott eredménynek az összehasonlító időszak kezdő időpontjában történő kiigazításának közzétételét. A megfelelő, 2004. január 1-jére vonatkozó könyvelési tételek az alábbiakban szerepelnek. Emellett a 2004. december 31-én végződő évre vonatkozó értékcsökkenési leírás 39 CU-val nő a korábban jelentett összegből:

	CU	CU
T eszköz bekerülési értéke	1 500	
K halmozott értékcsökkenés		115
K nyitó felhalmozott eredmény		1 385