**IFRS KÖNYVVIZSGÁLÓI VIZSGA**

**2014. 11. 12.**

**VÁLASZOK**

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| VAGYONI ELEMEK[[1]](#footnote-1) | **HIGH****(előzetes)** | **VÁLTOZÁSOK (kérjük dolgozzon eseményenként – oszlop!)** | **HIGH****v.** |
| **0.** | **1.** | **2.** | **3.** | **4.** | **5.** | **6.** | **7.** |
| Befektetés Shyban | 1 000 |  |  |  |  |  |  |  |  | **VÉGSŐ ÖSSZEGZÉSRE NINCS SZÜKSÉG!** |
| Gépek és berendezések | 700 |  | 790; 10 | -30; 15; 5; -3 |  | -100;150 |  |  |  |
| Saját használatú ingatlanok | 438 |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Készletek | 90 |  |  |  | 40 |  |  |  |  |
| Értékesíthető pénzügyi instrumentumok (AFS) | 150 |  |  |  |  |  | -30;20 |  |  |
| Immateriális eszközök | 300 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Vevő és egyéb követelések | 1 000 | ***-10*** |  |  |  |  | 5 |  |  |
| Pénzeszközök | 400 | ***+10*** | -10 | -15 |  |  | 45; | 90 | 200 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **ESZKÖZÖK ÖSSZESEN:** | **4 078** |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Jegyzett tőke | 1 000 |  |  |  |  |  |  | 30 |  |
| Tőketartalék | 500 |  |  |  |  |  |  | 156 |  |
| Részvény alapú kifizetések tartaléka (IFRS 2 tartalék) | 120 |  |  |  |  |  |  | 8;-96-32 |  |
| Értékesíthető pénzügyi instrumentumok tartaléka (AFS tart.) | 50 |  |  |  |  |  | -10;20 |  |  |
| Tulajdonosi tranzakciók |  |  |  |  | 40 |  |  |  |  |
| Tárgyévi eredmény[[2]](#footnote-2) | - |  | -110 | -30; -0,35; -3 |  | 50 | 15;5;10 | -8 | 50;100 |
| Eredménytartalék | 1 240 |  |  |  |  |  |  | 32 |  |
| Hosszú lejáratú hitelek | 300 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Lízingtartozás |  |  | 900 |  |  |  |  |  |  |
| Céltartalék (ARO) |  |  |  | 5; 0,35 |  |  |  |  |  |
| Halasztott adótartozás | 500 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Szállítók | 250 |  |  |  |  |  |  |  |  |
| Egyéb rövid lejáratú kötelezettségek | 118 |  |  |  |  |  |  |  | 50 |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
|  |  |  |  |  |  |  |  |  |  |
| **SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK ÖSSZESEN** | **4 078** |  |  |  |  |  |  |  |  |

Megjegyzések (az 1/A feladat pontjára utal a pont):

A fő megfontolásokat írom le, a kontírozást lásd fönn!

1.

Az új repülőgép lízingje egy terhes lízingszerződés. A lízing kezdetekor (a tavalyi szerződés aláírásakor) meghatározott érték lesz a kötelezettség és az eszköz első értéke. Ez a fizetendő díjak jelenértéke és az eszköz valós értéke közül a kisebb lesz. A kezdetkor nem volt még probléma. A lízing megkezdésekor az eszköz már értékvesztett lásd valós (megtérülő) érték. A tranzakciós költségek aktiválandók.

T GÉP – K PÜI LÍZING 900

T EREDMÉNY – K GÉP 110

T GÉP – K PÉNZ 10

4 pont

2.

Lépések:

* Részcsere: régi kivezetése és új eszköz beemelése külön komponensként.

T ÚJ ESZKÖZ – K PÉNZ 15

T RÁF. – K RÉGI ESZKÖZ 30

* ARO számítása: $\frac{7}{1,07^{5}}\~5$ (kezdetben) T ÚJ ESZK – K CT
* ARO-ra diszkont lebontása fél (!) évre: 5 \* 7% = 0,35 MFt [T Eredmény – K Céltartalék (ARO)]
* ÉCS a kicserélt részre: 15/5 = 3

4 pont

3.

Olyan tranzakció amit a tulajdonossal, mint tulajdonossal végzett. Az eszközt valós értékén kell megjeleníteni azzal, hogy a különbözet a tőkét illeti (mint hozzájárulás). A tőke sor neve tartalmában kell megfeleljen nem szó szerint. [Elvileg a tőketartalék sem kifogásolható sor, bár nem szerencsés.]

3 pont

T KÉSZLET – K ST / TULAJDONOSI TRANZAKCIÓ 40

4.

A cserénél meg kell vizsgálni, hogy volt-e gazdasági tartalma ennek a cserének. Volt, a szövegből egyértelmű. A második lépés az, hogy ekkor a cserébe kapott eszköz bekerülési értéke a kapott eszköz valós értéke. A különbözet az eredményt érinti.

T TECHNIKAI – K RÉGI ESZKÖZ 100

T ÚJ ESZKÖZ - K TECHNIKAI 150

T TECHNIKAI – K EREDMÉNY 50

3 pont

5.

Értékesíthető pénzügyi instrumentumnál az értékesítéskor a nyereség az eredménybe kerül és a korábbi OCI-ban kimutatott átértékelési többlet arányos részét a tőkéből „vissza kell forgatni” az eredménykimutatásba. [Visszaforgatandó: 50\*20% = 10] Az osztalék – függetlenül mindentől – az eredményt illeti. Az év végi átértékelést az OCI-val szemben kell megjeleníteni. Könyveléssel:

Értékesítés

 T Pénzeszközök 45

 K AFS részvény 30

 K Tárgyévi eredmény 15

 T AFS tartalék 10

 K Tárgyévi eredmény 10

Osztalék

 T Egyéb követelések 5

 K Tárgyévi eredmény 5

Év végi értékelés

 T AFS részvény 20

 K OCI (--» AFS tartalék) 20

7 pont

6.

Komplex értékesítés: szolgáltatás és royalty. Először a szolgáltatás valós értékét kell megállapítani. Ez két év esetén 40 \* 1,25 \* 2 = 100. A teljes összegből tehát a royalty: 200 – 100 = 100. A szolgáltatást a teljesítéssel arányosan (itt idő) kell elszámolni, a royaltyt akkor, amikor már nincs több ehhez kapcsolódó kötelme a nyújtónak (vagyis az elején).

 T Pénzeszközök 200

 K Tárgyévi eredmény (royalty) 100

 K Tárgyévi eredmény (szolgáltatás) 50

 K Kötelezettség (meg nem szolgált rész) 50

4 pont

1/B konszolidálás (az általános javítási elvek a példa után!)

*(W1) Csoport szerkezete*

H----80%----S-----60%-----W [komplex csoport]

A kontroll megvan W fölött is. A nettó eszközök megoszlása:

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Leányok | Anya | NCI |
| S | 80% | 20% |
| W | 0,8 \* 0,6 = 48% | 52% |

3 pont

*(W2) A csoport nettó eszközei:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | **Shy** |  |  | **Why** |
|  | @A | @R |  |  | @A | @R |
| Jegyzett tőke | 200 | 200 |  |  | 100 | 100 |
| Tőketartalék | 0 | 0 |  |  | 400 | 400 |
| AFS tartalék | 0 | 90 |  |  | 0 | 0 |
| Eredménytartalék | 200 | 300 |  |  | 100 | 200 |
| Immateriális eszk. | 300 | 300 |  |  | - | - |
|  | 700 | 890 |  |  | 600 | 700 |
| 80% | 560 | 712 |  | 48% | 288 | 336 |
| Akvizíció után tőke növekmény: | 152 |  |  |  | 48 |

Két problémás tétel van a nettó eszközöknél, amire figyelni kell:

* a részesedés %-a Whynál (bár a kontroll megvan, a nettó eszközben a „lenti” lánynál csak 48%-ban részesül az anya tulajdonosa;
* a belső immateriális eszköz (mely ráadásul határozatlan élettartalmú) a nettó eszközökbe bekerül a konszolidáltba.

7 pont

Emellett figyelni kell a növekmény kapcsán látni kell, hogy az akvizíció utáni tőke növekmény két részre bomlik Shy-nél (Whynál minden az eredménytartalék változása):

|  |  |
| --- | --- |
| Saját tőke növekmény | 152 |
| Ebből AFS [90 \* 80%] | -72 |
| Eredménytartalék | 80 |

1 pont

*(W3) Goodwill*

|  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- |
| **Shy** |  |  | **Why** |
| Fizettség | 1000 |  |  | Fizettség | 500 |
|  |  |  |  | NCI hányad | - 100 |
| Nettó eszk | - 560 |  |  | Nettó eszk | - 288 |
| Goodwill @A | 440 |  |  | Goodwill @A | 112 |
|  |  |  |  |  |  |
| Értékvesztés | -272 |  |  | Értékvesztés | 0 |
| Goodwill @R | 168 |  |  | Goodwill @R | 112 |

A goodwill számolásához minden adat meg volt adva. Egyetlen bonyodalmasabb kérdés az alsó leányvállalatban (Why) történt befektetés (500) értékének egy része a Shy-ban (!) lévő NCI által rendezett. Ezért a goodwillnél módosítani kell, mert nem a csoport anyavállalatának tulajdonosai áldozták fel a nettó eszközöket.

A goodwill értékvesztés kívülről adott információ. (Volt egy elgépelés a példában, amelyben az volt, hogy a goodwillra 272 MFt goodwillt kell elszámolni – szócsere: a második goodwill természetesen értékvesztés volt. Ha valaki a goodwill záró értékét vette 272 MFt-nak (168 MFt az értékvesztés ilyenkor), azt is el kell fogadni!)

4 pont

*(W4) Nem kontrolláló érdekeltség*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Shy:** |  |  | **Why:** |  |
| Nettó eszköz (890 \* 20%) | 178 |  | Nettó eszköz (700 \* 52%) | 364 |
| Fizettség | -100 |  |  | 0 |
|  | 78 |  |  | 364 |

Az egyetlen megfontolandó kérdés az, hogy Shy NCI-je fizetett Why-ért (lásd goodwill-nél)!

3 pont

(W5) A Csoport tartalékai

Jegyzett tőke és tőketartalék csak az anya értéke.

Eredménytartalék:

|  |  |
| --- | --- |
| High eredménytartaléka | 1346 |
| Shy akvizíció utáni nyeresége (W2) | 80 |
| W akvizíció utáni nyeresége (W2) | 48 |
| Joy arányos nyeresége (lásd lenn)  | 50 |
| Goodwill értékvesztése | -272 |
| Konszolidált: | 1252 |

5 pont

AFS átértékelési többlet:

|  |  |
| --- | --- |
|  | AFS tartalék |
| High | 70 |
| Shy akvizíció utáni  | 72 |
| Why akvizíció utáni | 0 |
| Joy arányos | 0 |
| Konszolidált: | 142 |

2 pont

**Joy kezelése:**

Joy közös szerveződés. Elsőként be kellett sorolni. A példából egyértelműen kiviláglott, hogy Joy összes outputját elvonják a tagok, így az közös tevékenység.

Mivel Joy közös tevékenység ezért minden egyes eszközét és kötelezettségét (valamint akvizíció utáni saját tőke növekményét) a közös szerveződés résztvevőjének mérlegében soronként kell megjeleníteni úgy, hogy a közösen ellenőrzött eszközöket és kapcsolódó kötelmeket arányosan (most 50-50%), míg a bármely fél által „exkluzívan” kontrollált elemeket e résztvevőnél kell megjeleníteni. Ezzel egyidejűleg – természetesen – befektetést (részesedést) nem lehet megjeleníteni.

*(W6) Forgóeszközök és rövid lejáratú kötelezettségek:*

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Készletek | Követelések | E. forgóe. | Pénze. | Röv. lej. k. |
| High (anya) | 90 | 120 | 70 | 30 | 78 |
| Shy (leány – tejes konszi) | 50 | 310 | 20 | 20 | 40 |
| Why (leány – teljes konszi) | 40 | 50 | 10 | 30 | 200 |
| Joy közös szerveződésként! | 50 | 0 | 75 | 25 | 50 |
| **Konszolidált:** | **230** | **480** | **175** | **105** | **368** |

2 pont

*(W6) Befektetett eszközök és hosszú lejáratú kötelezettségek:*

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
|  | Gépek | Immat. e. | AFS részv. | H. hitel |
| High (anya) | 1400 | 100 | 300 | 230 |
| Shy (leány – tejes konszi) | 200 | 0 | 190 | 660 |
| Why (leány – teljes konszi) | 1100 | 0 | 0 | 330 |
| Joy közös szerveződésként! | 1150 | 0 |  | 900 |
| Fresh start accounting |  | 300 |  |  |
| **Konszolidált:** | **3850** | **400** | **490** | **2120** |

2 pont

High Csoport konszolidált mérlege

2014. december 31. (MFt-ban)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Goodwill | (W3) | 280 |
| Gépek és ingatlanok | (W7) | 3 850 |
| Immateriális eszközök | (W7) | 400 |
| Értékesíthető pénzügyi instrumentumok | (W7) | 490 |
| Készletek | (W6) | 230 |
| Követelések | (W6) | 480 |
| Egyéb forgóeszközök | (W6) | 175 |
| Pénzeszközök | (W6) | 105 |
| **ESZKÖZÖK ÖSSZESEN:** |  | **6 010** |
|  |  |  |
| Jegyzett tőke |  | 1 030 |
| Tőketartalék |  | 656 |
| Értékesíthető püi. ins. tartaléka | (W5) | 142 |
| Eredménytartalék | (W5) | 1 252 |
| *Anyavállalat tulajdonosaira jutó saját tőke* |  | *3 080* |
| Nem kontrolláló érdekeltség |  | 442 |
| *Saját tőke:* |  | *3 522* |
| Hosszú lejáratú kötelezettségek | (W7) | 2 120 |
| Rövid lejáratú kötelezettségek | (W6) | 368 |
|  |  | 2 488 |
| **SAJÁT TŐKE ÉS KÖTELEZETTSÉGEK:** |  | **6 010** |

**2. Low**

**A) EPS:**

|  |  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- | --- |
| Dátum | Esemény | Kibocsátott részvény (db) | Visszavás. részvény (db) | Forgalomban lévő részvény száma részvényosztalékkal | Forgalomban lévő részvények átlagos száma |
| január 1.  | Nyitó részvénymennyiség  | 210 000 |  | 210 000 + (210 000 / 3) = 280 000 | 280 000 x (4/12) = 93 333 |
| Május 1.  | Részvénykibocsátás készpénz ellenében | 45 000 |  | 45 000 + (45 000/3) = 60 000 | (280 000 + 60 000) x 7/12 = 198 333 |
| Szeptember 1.  | 1:3 arányban részvényosztalék juttatása | 85 000 |  | - |  |
| December 1. | Részvény visszavásárlás | - | 24 000 | 24 000 | 316 000 x (1/12) = 26 333 |
| December 31. | Záró részvénymennyiség | 316 000 |  |  316 000 | 317 999 = 318 000 |

Alap EPS 20X4 = 604 200 eFt/ 318 000 db részvény = 1900 Ft/db

Alap EPS 20X3 = 2 050 x 0, 75 = 1362,25 (210/280) = 0,75

**B) Szegmensek**

Számítási tábla:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| Szegmensek | szegmens bevétel | szegmens eredmény | szegmens eszközök | Bemutatandó? |
|  | > 11.500 | > 2600 | > 14.400 |  |
| 115.000 x 10 % | 26.000 x 10 % | 144.000 x 10%  |
| A | Igen | Igen  | Igen | Igen |
| B | Igen | Igen | Igen | Igen |
| C | Igen | Nem | Nem | Igen |
| D | Nem | Igen | Igen | Igen |
| E | Nem | Nem | Nem | Nem |

Veszteséges szegmens vizsgálata:

Összes veszteség = - 6.000, 10 %-a 600. Profit = 26 000, 10 % = 2 600. Profit 10 %-a > veszteség 10 %-ánál, azaz a profitot használom.

8 pont

(2 bevétel, 4 eredmény, 2 eszköz)

**75 % küszöbérték – szegmens szám**

Az összes külső felektől származó szegmens bevétel a jelentésre kötelezett szegmensek esetében:

Gazdálkodó egység összes bevétele 115.000

A jelentésre nem kötelezett E szegmens bevétele - 10.000

Szegmensek közötti bevétel - 12.000

##### Összesen 93.000

Gazdálkodó egység összbevétele: 115.000

Szegmensek közötti bevétel 12.000

##### Összesen 103.000

A szükséges teszt: 93.000 / 103.000 = 90,29 %, ami nagyobb, mint a 75 %-os határérték, tehát további bemutatandó szegmens azonosítása nem szükséges. 4 pont

**3. feladat: CRY (25) - MEGOLDÁS**

CRY csoport adott évi kimutatásaiból az alábbi kiemelt információkat ismeri:

a) IAS 12 alapján halaszott adókövetelés lenne, de mivel a belátható jövőben nem lesz adóköteles nyeresége, így nem mutatható ki az előző évek áthozott vesztesége halaszott adókövetelésként. (2)

b) Megszűnő tevékenység eredménye = 170 + 35 -50 = 155 000 eFt nyereség (3)

Halasztott adó: 50 000 x 10 % = 5 000 eFt halasztott adókövetelés kimutatható, adóköteles átmeneti különbség bizonyos. (2)

c) Számviteli KSZÉ =80 000 / 5 év = 16 000, 80 000- 16 000 = 64 000 fejlesztés nettó értéke

TAO érték = nulla, mivel már elszámolásra került ráfordításként

Halasztott adó kötelezettség 64 000 x 10 % = 6 400 eFt (2)

d) Mivel az IAS 12 szerint a felvásárlás során keletkező goodwillnak nincs halasztott adó hatása, így az elszámolt értékvesztésnek sem lesz/lehet halasztott adóhatása. (2)

e) Számviteli KSZÉ = 100 000 – 2 000 + ( 98 000 x 10 % ) = 88 200

TAO érték = 100 000

Halasztott adókövetelés = 11 800 x 10 % = 1 180 (2)

f) Halasztott adókötelezettség = 30 000 x 10 % = 3 000 OCIval szemben!!! (2)

Összesen:

Adóköteles átmeneti különbség 120 000

Átszervezés - 50 000

Fejlesztés 64 000

Hitel -1 180

Értékesíthető instrumentum 30 000

Összesen 162 820

Halasztott adókötelez = 162 820 x 10 % = 16 282 eFt ZÁRÓ (2)

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| Tétel | Számítás, összeg |  |
| Adózás előtti eredmény | 500 000 |  |
| Adóráfordítás, ebből Tényleges adó Halasztott adó | 64 000400 000 x 10 % = 40 000 7 718 + 16 282 = 24 000 | 2 pont |
| Adózott eredmény folytatódó tevékenység | 436 000 |  |
| Megszűnő tevékenység nyeresége | 155 000 | 2 pont |
| Adott időszaki eredmény | 591 000 |  |
| Egyéb átfogó eredmény |  |  |
| Értékesíthető pénzügyi instrumentumok, nettó | 30 000 – 3 000 = 27 000 | 2 pont |
| Átfogó eredmény összesen | 618 000 |  |

**b) Egyéb megjelenítendő tételek: 1-1 pont**

* anyavállalat tulajdonosaira és NCI-re jutó eredmény
* EPS alap és higított

**4. UP**

A) Átváltozatható kötvény

A kötelezettség nyitó értéke annak valós értéke a piaci kamattal számítva: $\frac{21}{1,1}+\frac{321}{1,1^{2}}=284,4$, így a kötvénybe foglalt opció értéke: 15,6. Könyvelése:

 T Pénzeszközök 300

 K Kötvény kötelezettség 284,4

 K Warrant (tőke) 15,6

A kötvény lefolyása:

|  |  |  |  |  |
| --- | --- | --- | --- | --- |
| **Év** | **Nyitó** | **Kamat** | **Cash-flow** | **Záró** |
| 2013 |  284,4  |  28,4  | -21,0  |  291,8  |
| 2014 |  291,8  |  29,2  | -321,0  |  0,0  |

2013:

 T Kamatráfordítás 28,4

 K Kötvénytartozás 28,4

 T Kötvénytartozás 21

 K Pénz 21

2014:

 T Kamatráfordítás 29,2

 K Kötvénytartozás 29,2

 T Kötvénytartozás 21

 K Pénz 21 (mindenki megkapja a kamatot)

Visszaváltás (40%):

 T Kötvénytartozás 120

 K Pénz 120

 T Warrant 6,24

 K Eredménytartalék 6,24

Konverzió (60%):

 T Kötvénytartozás 180

 T Warrant 9,36

 T Pénz 120

 K Jegyzett tőke 60

 K Tőketartalék 249,36

10 pont

(Kb. tételenként 1 pont)

2. Vásárlónál beágyazott derivatíva

 T Kötvény eszköz 28,44

 T Beágyazott derivatíva 1,56

 K Pénz 30

3 pont

3. Hedgelt AFS

 T AFS pénzügyi instrumentum 50

 K Pénz 50

 T Eredménykimutatás 1

 K Pénz 1

Csökkenés, mivel van hedge kapcsolat, minden az eredménykimutatásba kerül, nettó módon:

 T Eredménykimutatás (ua. sor) 2

 K AFS pénzügyi instrumentum 2

 T Derivatív eszköz 2

 K Eredménykimutatás (ua. sor) 2

6 pont

(az elv a 12.31-i könyvelés a lényeg, oda 4 pont, vásárlás 2 pont)

4. Diszkont kötvény

A kötvény effektív kamatlábának kiszámítása: $\left(1000-50\right)=\frac{1154,73}{(1+r)^{4}}$, vagyis $\left(1+r\right)=\sqrt[4]{\frac{1154,73}{950}}\rightarrow r=5\%$.

Kötvény felvétele

 T Pénz 950

 K Kötvénytartozás 950

 T Kamatráfordítás 47,5

 K Kötvénytartozás 47,5

(Tovább nem kellett.)

6 pont

(Számolás 4 pont, könyvelés 2 pont)

1. Néhány sort üresen hagytunk. Nem feltétlenül van minden sorra szükség. [↑](#footnote-ref-1)
2. Az események nettó eredményre gyakorolt hatását itt rögzítse! [↑](#footnote-ref-2)