**Streitmann Laura Flóra[[1]](#footnote-1):**

**IFRS 15 „Partnerekkel kötött szerződésekből származó bevételek elszámolása’**

Ez az új standard 2018 januárjától lép majd hatályba, és számottevő változást hoz a bevételek megjelenítésével kapcsolatosan. Legfőképpen azoknak a gazdálkodó egységeknek okoz majd nehézségeket az átállás, amelyek termékcsomagokkal kereskednek, tehát összekombinálva árut és szolgáltatásokat is értékesítenek. Ez leginkább a szoftvergyártók és a telekommunikációs vállalatokra vonatkozik, számukra teljesen új folyamatok kiépítésére lesz szükség. Az építőiparban is előállhatnak komplikációk, mivel az IAS 11 Beruházási szerződések keretében használt készültségi fok módszer helyét egy teljesen más bevétel elszámolási keretelv veszi át. Az időszak alatt elszámolandó bevételek is csak akkor számolhatóak el, ha a vevő meg tudja őrizni a kontrollt az adott eszköz felett, különben egy adott időpontban kell azt megtennie. Új elem a tranzakciós ár allokálása is, illetve a teljesítéskori bevétel elszámolás. Az IAS 18 szerint akkor lehet egy bevételt elszámolni, ha valószínűsíthető, hogy a gazdasági hasznok befolynak és az megbízhatóan mérhető. Az IFRS 15 ezt a kontroll átadásához köti.

A bevétel megjelenítésével kapcsolatban a változó ellenérték kezelése is az IFRS 15-ben jelenik meg először, amelynél becslésekhez kell folyamodnia az adott vállalkozásnak. Ehhez pedig az előírt módszerek közül azt kell választani, ami a legvalószínűbb eredményhez vezet, majd minden időszak végén újra kell értékelnie becsléseit.

A standard készítői eléggé nagy teret hagytak a saját, szubjektív megítélésre számos kérdésben, csakúgy, mint a változó ellenérték becslését vagy a szellemi termékekkel kapcsolatos jelentős változás mérlegelését illetően. Az IFRS 15 új nagyon nagy hatással lesz a nemzetközi számvitelre, egyben óriási lépést jelent a teljes összehasonlíthatóságra, mely már régóta a célkitűzéseik között szerepel.

A standard egy ötlépéses modellből épül fel, amely segíti a felhasználót a bevétel pontos meghatározásában.

**1. Vevőkkel kötött szerződések azonosítása**

A szerződés fogalmát a standard úgy definiálja, mint két vagy több fél közötti megállapodás, mely kikényszeríthető jogokat és kötelezettségeket teremt.

A modell első lépése a vevőkkel kötött szerződés azonosítása. Egy szerződés csak akkor tekinthető vevőkkel kötött szerződésnek, amennyiben a következő feltételek maradéktalanul teljesülnek:

* a szerződő felek jóváhagyták a szerződést szóban, írásban vagy egy szokásos üzleti gyakorlat magában foglalja azt;
* hajlandóak eleget tenni a teljesítési kötelezettségeiknek;
* a gazdálkodó egység azonosítani tudja mindkét fél jogait az átruházandó termékeket és szolgáltatásokat illetően;
* a gazdálkodó egység képes azonosítani a fizetési feltételeket az átruházandó termékekre és szolgáltatásokra;
* a szerződés rendelkezik kereskedelmi tartalommal, tehát a gazdálkodó egység cash flow-ja megváltozik a megállapodás eredményeképpen; és
* valószínűsíthető, hogy a gazdálkodó egységhez befolyik az ellenérték, melyre jogosult az átadott termékek vagy szolgáltatások ellentételezéseképpen. Ahhoz, hogy erről meggyőződjenek, a vevő fizetésre való képességét és szándékát kell megvizsgálniuk.
* Ha a gazdálkodó egységhez befolyik ellenérték a vevőtől annak ellenére, hogy a fentebb felsorolt kritériumok közül valamelyik nem teljesül, csak abban az esetben számolható el bevételként, ha:
* már minden kötelezettségét teljesítette a vevő felé, azaz átadta az árut vagy szolgáltatást; vagy az átutalt ellenérték vissza nem térítendő;
* a szerződés lezárult és az ellenérték nem visszatérítendő.

Ha ezek közül egyik sem állapítható meg, akkor a cégnek ezt az összeget a kötelezettségek között kell kimutatnia. Fontos kiemelni azt az esetet, amikor több megállapodást egy szerződésként kezelünk. A gazdálkodó egység akkor járhat így el, ha ugyanaz a vevő szerepel a megállapodásokban és azok egy időben jöttek létre. Emellett az alábbi három feltétel közül pedig minimum egynek teljesülnie kell:

* a megállapodások közös gazdasági céllal köttettek meg;
* az egyik ellenértékének a mértéke függ egy másikban foglaltétól;
* a szerződésekbe foglalt áruk vagy szolgáltatások egyedi teljesítési kötelezettségnek minősülnek. Ennek pontosításával a következő pontban fogok foglalkozni.

**2. A szerződésben foglalt teljesítési kötelezettség azonosítása**

A szerződés létrejöttekor a gazdálkodó egységnek meg kell vizsgálnia a vevővel kötött szerződésben foglalt árut vagy szolgáltatást; és teljesítési kötelezettségként kell azonosítania minden egyes elkülöníthető elemet, legyen az akár egy termék vagy szolgáltatás, vagy azok egy sorozata. Egy termék vagy szolgáltatás akkor elkülöníthető, ha

• a vevő profitál belőle már saját magában vagy más erőforrásokkal kiegészítve;

• az elkülönülten azonosítható a szerződésben.

**3. A tranzakciós ár meghatározása**

A tranzakciós ár az az ellenérték, amire a gazdálkodó egység jogosult az átadott áruk vagy szolgáltatások ellentételezéseképpen. A tranzakciós ár becslését befolyásolja az ellenérték jellege, befolyási ideje és nagysága. Így amikor ezt meghatározzuk, a különböző tényezők hatását kell figyelembe vennünk.

• Változó ellenérték.

A társaságoknak ezzel engedmények, kedvezmények, jóváírások, árkoncessziók, teljesítési bónuszok esetében kell számolniuk. Amennyiben a szerződés változó vételárat tartalmaz, meg kell becsülnünk ennek értékét. Erre az új szabályozás két járható utat ír elő. A gazdálkodó egységnek azt kell választania, mely megbízhatóbban becsüli meg a várható ellenértéket. Az egyik a várható érték módszer, amely úgy állapítható meg, hogy valószínűsíthető ellenérték összegeket megszorozzuk azok valószínűségeivel, majd ezeket összeadjuk. Ezt akkor érdemes alkalmazni, amikor nagy elemszámú tranzakció áll a rendelkezésünkre, melyek hasonló tulajdonságokkal rendelkeznek. A másik technika a legvalószínűbb érték módszer. Ahogyan azt már az elnevezése is sugallja, a legvalószínűbben befolyó összeget kell választanunk. Ezt kevés kimenetelt illetően ajánlott használni.

• Nem pénzbeli ellenérték.

Ennek a szabályozása nem tér el a korábbiaktól, hiszen ezt is valós értéken kell értékelnünk, ha nem készpénzes fizetés történik. Ha a valós érték nem megállapítható, akkor a termék egyedi értékesítési árát vesszük figyelembe.

• Jelentős pénzügyi komponens jelenléte a szerződésben.

Ebben az esetben az egyik fő tényező, amire gondolnia kell a gazdálkodó egységnek a tranzakciós ár meghatározásánál, az a pénz időértéke. Ezt az értéket úgy definiáljuk, hogy a vevő készpénzes azonnali fizetése és a teljesítés időpontjára megítélt ellenérték közötti különbözet. Amennyiben ez jelentős, figyelembe kell venni a pénzügyi komponens meglétét a szerződésben. Arra, hogy mikor szükséges számolnunk a pénzügyi komponens létezésével egy szerződésben, a standard kritériumokat állít fel. Ehhez a következő tényezőket kell megvizsgálnunk:

* + a pénz időértékéből fakadó ellenérték különbözetet; és
  + a készpénzes teljesítés és a valós teljesítés közötti eltelt idő hatását, és az ehhez kapcsolódó érvényes piaci kamatlábat.

Akadnak azonban olyan esetek, amikor kizárhatjuk ezt a lényeges elemet a szerződésből. Ezzel akkor élhet a gazdálkodó egység, amikor e három eseményből legalább az egyik teljesül:

* + a vevő előre fizetett az áruért és az átadásának ideje csak tőle függ;
  + ha a vevő által ígért ellenérték mértéke változó, tekintve, hogy egy jövőbeli esemény bekövetkezésétől, illetve nem bekövetkezésétől függ, amely a vevő kontrollján kívül esik;
  + az ígért ellenérték és a készpénzes fizetés ellenértéke közötti különbözet nem olyan pénzügyi komponensből fakad, mint például a pénz időértéke; hanem például olyan esetekből, hogy a fizetési feltételek megszabásával lehetőség nyílik a vevő védelmére, arra az esetre, ha a másik fél szerződés szerinti kötelességeinek nem tud eleget tenni.

• Vevőnek fizetendő ellenérték.

Ez a feltétel az értékesítés alapú jogdíjakra vonatkozik. Ez egy ellenértéket csökkentő tétel, ami lehet akár jóváírás, valamilyen kupon vagy voucher formájában.

**4. A tranzakciós ár allokálása a teljesítési kötelezettséghez**

Az allokálásnak a célja az, hogy minden külön azonosítható teljesítési kötelezettséghez hozzárendeljük az arányos tranzakciós árat. Ezt úgy tesszük meg, hogy úgy tekintünk minden értékesített árura vagy szolgáltatásra, mintha azt önállóan értékesítettük volna. Így meghatározható minden termék önálló eladási ára. Ha ez az önálló eladási ár nem határozható meg, becslésekre van szükség. Az IFRS 15 három módszert jelöl meg, melyeket alkalmazni lehet.

• Korrigált piaci érték

Ez az érték oly módon kalkulálható, hogy a gazdálkodó egység megvizsgálja a piacot és felméri, hogy az adott termékért mennyit lennének hajlandók fizetni a fogyasztók. Megoldást jelenthet az is, ha a versenytársak hasonló termékeinek árát veszi alapul a vállalkozás, és azt felhasználva adja meg az árat.

• Várható költségek plusz árrés

A gazdálkodó egység felméri, hogy várhatóan mennyi költséggel kell majd számolnia, ehhez pedig egy adott árrést határoz meg.

• Maradványérték

Akkor tanácsos ezt alkalmazni, amikor minden más tranzakciós árat ismerünk, kivéve egyet, és így ki tudjuk következtetni annak az egy ismeretlennek a mértékét.

**5. A bevétel elszámolása**

Ez eddig használt IAS 18 Bevételek standard előírásai szerint akkor lehetett elszámolni a bevételt, amikor a kockázatok és hasznok átkerültek a vevőhöz. Az új keretelv ebben nagy eltérést mutat, mivel itt már a kontrollok átadásához köti ugyanezt. A kontroll akkor tekinthető átadottnak, ha a teljesítési kötelezettségeknek eleget tettek. A bevétel elszámolása történhet egy adott időpontban, illetve egy adott időszak alatt. Akkor számolható el egy adott időszak alatt, ha a következőkben felsorolt kritériumokból legalább az egyiknek megfelel.

• A vevő a teljesítés alatt folyamatosan élvezi a hasznokat.

Ide a klasszikus és ismétlődő szolgáltatástípusok tartoznak, úgy, mint a takarítás vagy rendszeres karbantartási munkálatok.

• A gazdálkodó egység olyan eszközt hoz létre, melyet a vevő folyamatosan kontroll alatt tart.

Ebben az esetben a feltétel nem teljesül, ha a vevő nem tartja ellenőrzése alatt az eszköz létrehozását. Példaként azt lehetne felhozni, amikor a vevő birtokában lévő telken építkezés vagy felújítás folyik. Ez számottevő változást jelent az eddigi elszámoláshoz képest, mivel az IAS 11 Beruházási szerződések szerint adott volt a lehetőség az egy időszak alatt elszámolása a vevő ellenőrzése nélkül is, ez azonban az új szabályozással már nem lesz érvényes, így egy időponthoz kell majd kötni az elszámolást. Gondoljunk arra, amikor például egy mobil applikáció fejlesztése történik. A korábbiak szerint ennek a bevétel elszámolása történhetett egy időszak alatt, ahogyan a munka haladt előre, viszont az IFRS 15 ezen pontja már azt fogalmazza meg, hogy szükség van a vevő ellenőrzésére is, melyet ilyen körülmények között nem tud fenntartani, így az elszámolás csak egy adott időpontban történhet meg.

• A gazdálkodó egység nem egy olyan eszközt hoz létre, mely rendelkezik alternatív felhasználással és jogosult az elvégzett munka ellenértékére.

Arról, hogy lehet-e az eszköznek alternatív felhasználása, a szerződéskötésnél kell megegyezni. Ez pontosan azt jelenti, hogy a gazdálkodó egység nem használhatja fel a létrehozás alatt az eszközt.

1. A Budapesti Corvinus Egyetem végzős számvitel szakirányos hallgatója. [↑](#footnote-ref-1)