

AZ EGYÉB ÁTFOGÓ EREDMÉNY (OCI) KIMUTATÁSÁNAK ÉRTELMEZÉSE VEZETŐI SZEMSZÖGBŐL

INTERPRETATION OF OTHER COMPREHENSIVE INCOME IN MANAGERIAL PERSPECTIVE

DÉKÁN TAMÁSNÉ ORBÁN ILDIKÓ egyetemi docens
Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar
KISS ÁGOTA PhD hallgató
Debreceni Egyetem Gazdaságtudományi Kar

ABSTRACT

Expansion of International Financial Reporting Standards (IFRS), and the required unified IFRS financial statements created a standardized basis of information to present the financial performance, and other facts related to the company's health. In the system of IFRS profit is not equal to income less expenses, this deviation led to the other comprehensive income, OCI term. Nowadays companies have faces challenges of the modern market economy continuously. This paper tends present the meaning and essence of this category, and to reveal how can the knowledge of the external market information's generated other comprehensive income help managerial decisions, and planning the companies' resources.

1. Bevezetés

A nemzetközi számviteli standardok alkalmazásáról szóló 1606/2002. EK (IAS) rendelet értelmében 2005-től az Európai Unió tőzsdéin (tulajdonosi részesedést megtestesítő) értékpapírt kibocsátó, értékpapír-kereskedelmet folytató részvénytársaságoknak kötelező konszolidált beszámolójukat az IFRS-ek szerint elkészíteni (2007-ig felmentést kaptak: az amerikai tőzsdén jegyzett, beszámolójukat US GAAP szerint is készítő részvénytársaságok, illetve azok a társaságok, amelyeknek csak hitelviszonyt megtestesítő értékpapírjaikat jegyzik az EU-ban. Fentiekén túl a tagállamok megengedhetik vagy előírhatják az IAS-ek alkalmazását a tőzsdén nem jegyzett vállalkozások számára is.

A vállalati kapcsolatok kiszélesedése, a határon átnyúló kereskedelem, a befektetési lehetőségek nemzetköziesedése megnövelte az egységes, összehasonlítható pénzügyi kimutatások iránti igényt, azok jelentőségét, mind a befektetők, mind a magukat nemzetközi téren elhelyezni kívánó vállalatvezetők, tulajdonosok szá-

mára. A vállalati teljesítménymérés, és -megítélés széleskörű módszertanát az IFRS-k módszertana tovább gazdagítja (Zsidó-Fenyves, 2015). Többek között a nagy növekedési potenciállal rendelkező, kockázati tőkével finanszírozott vállalkozások számának jelenlegi és várható növekedése is növeli az egységes teljesítménymegítélést elősegítő IFRS pénzügyi kimutatások jelentőségét. (Becsky-Nagy 2013).

2. A teljesítményméréshez használt kifejezések az IFRS Keretelveiben

A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) Keretelvei megteremtették a standardok alkalmazásának elméleti háttérét segítik az IFRS-k következetes és logikus megfogalmazását, összefüggérendszerének megértését, elvi alapot teremtenek az IFRS-k alkalmazásának megítélésére (a becslések, értékelések és modellek értelmezésére, amelyek az IFRS pénzügyi kimutatások alapját jelentik). (I1) A Keretelvekben megtalálhatjuk a teljesítmény megítélésével közvetlen kapcsolatban álló tételek definícióit (I2):

- Hozam/bevétel (income): a beszámolási időszakban a gazdasági hasznokban – eszközök befolyása vagy növekedése, illetve a kötelezettségek csökkenése útján – bekövetkező növekedés, amely hatására a saját tőke a tulajdonosok hozzájárulásától eltérő okból emelkedik. Ide értendők a bevételek (revenue), amelyek az alaptevékenység során keletkező bevételek, mint árbevétel, díj, kamat, osztalék, royalty, stb. és a nyereségek (gains), amelyek a nem alaptevékenységek során jelentkező bevételek.
- Ráfordítás (expenses): a beszámolási időszakban a gazdasági hasznokban – eszközök kiáramlása vagy kimerülése, illetve a kötelezettségek növekedése útján – bekövetkező csökkenés, amely hatására a saját tőke a tulajdonosok részére történő kiosztástól eltérő okból csökken. Ide értendők a költségek (costs), amelyek az alaptevékenység során keletkező ráfordítások (értékesítési költségek, bérek, értékcsökkenés) és veszteségek (losses), amelyek a nem alaptevékenységek során képződő ráfordítások.

A bevételek és ráfordítások felmerüléséből következő eredmény viszont nincs kifejezetten definiálva a Keretelvekben, sőt, nem is nyújt kritériumokat a benne lévő, és az azon kívüli tételek jellemzőinek megkülönböztetéséhez. (I3) Az IFRS rendszerében – többek között a magyar, számvitelről szóló 2000. évi C. Számviteli törvénytől eltérően – az eredmény nem egyenlő a hozamok/bevételek és költségek/ráfordítások különbségével. Ez az eltérés az oka az egyéb átfogó eredmény megjelenésének, de a Keretelvekben ennek a kategóriának nincs definíciója. Az IFRS-k megteremtették az egyéb átfogó eredmény kategóriáját, de ennek értelmezése, használata a vállalati gyakorlatban nem egyértelmű.

1, Teljes átfogó eredménykimutatás

IAS 1 Pénzügyi kimutatások prezentálása standard általános kritériumokat állít fel a pénzügyi kimutatások elemeivel kapcsolatban (felépítés, minimum tartalmi követelmények, stb.). A standard a IFRS pénzügyi kimutatások következő részeinek összeállítását írja elő kötelezően: pénzügyi helyzet kimutatása (statement of financial position), teljes átfogó eredménykimutatás (a statement of profit or loss and other comprehensive income), saját tőke változás kimutatás (statement of changes in equity), cash-flow kimutatás (statement of cash flows), Megjegyzések (notes). (I4)

IAS 1 úgy definiálja az átfogó eredményt (nyereség vagy veszteség), mint a teljes bevétel és a ráfordítások különbségét, az egyéb átfogó eredmény összetevőinek kivételével, azaz az időszak során ügyletek és más események hatására a saját tőkében bekövetkezett olyan változást, amely nem a tulajdonosokkal, azok tulajdonosi minőségében, folytatott ügyletek miatt következett be. (I5) Ezen túl az IAS 1 megadja a kötelezően megjelenítendő eredménysorokat is. Érdekesség, hogy az IFRS eredménykimutatásokban nem található rendkívüli eredmény kategória. A költségeket természetük szerint (össz költség eljárással) vagy funkciójuk szerint (forgalmi költség eljárással) csoportosíthatjuk.

A vállalati teljesítmény bemutatását célzó átfogó jövedelem kimutatásában a gazdálkodó egységnek az időszakban elszámolt összes bevétel- és ráfordítás tételt be kell mutatnia vagy egyetlen átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásban, vagy két kimutatásban: egy normál eredménykimutatás, és egy egyéb átfogó eredménykimutatás formájában. (I4) Az átfogó jövedelemre vonatkozó kimutatásnak minimálisan az időszakra vonatkozó következő összegeket bemutató sorokat kell tartalmaznia (I4):

- bevételek;
- pénzügyi ráfordítások;
- a tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, társult és közös vállalkozások eredményéből való részesedés;
- adó-ráfordítások;
- egy összevont összeg, amely az alábbiak összegéből adódik:
- a megszünt tevékenységek adózás utáni eredménye, és
- a megszünt tevékenységet alkotó eszközök vagy elidegenítési csoport(ok) értékesítési költségekkel csökkentett valós értékre történő átértékelése vagy azok elidegenítése kapcsán elszámolt adózás utáni nyereség vagy veszteség;
- eredmény;
- az egyéb átfogó jövedelem minden egyes összetevője, jellegük szerint csoportosítva (kivéve a (h) pontban szereplő összegeket);
- a tőkemódszer alkalmazásával elszámolt, társult és közös vállalkozások arányos egyéb átfogó jövedelméből való részesedés; valamint
- a teljes átfogó jövedelem.

Az egyéb átfogó jövedelem a bevételek és a ráfordítások olyan tételeit (beleértve az átsorolás miatti módosításokat) tartalmazza, amelyek más IFRS-ek előírásai vagy engedélyei alapján nem az eredményben vannak elszámolva. Az egyéb átfogó jövedelem összetevői többek között (15):

- az átértékelési többlet változásai (IAS 16 Ingatlanok, gépek és berendezések és az IAS 38 Immateriális javak standardok), amelynél kiemelkedő jelentősége van, hogy a menedzsment milyen értékelési eljárást választ, és alkalmaz, mennyire kívánja valós értékre átértékelni eszközeit,
- az aktuáriusi nyereségek és veszteségek meghatározott juttatási programokon (IAS 19 Munkavállalói juttatások standardnak megfelelően), mely során vezetői döntés, hogy milyen juttatási programokat biztosít, és ennek milyen eredményhatása van,
- a külföldi érdekeltség pénzügyi kimutatásainak átszámításából származó nyereségek és veszteségek (IAS 21 Az átváltási árfolyamok változásainak hatásai standard), melyek vezetői befektetési döntésekhez kapcsolódnak,
- az értékesíthető pénzügyi eszközök átértékeléséből származó nyereségek és veszteségek (IAS 39 Pénzügyi instrumentumok: megjelenítés és értékelés standard), melyek az értékpapírügyletek egy részének piaci értékeléséhez kapcsolódnak,
- a cash flow fedezeti ügylet fedezeti instrumentumaiból származó nyereségek és veszteségek hatékony része (IAS 39 standard), melyek a menedzsment kockázatkezelési stratégiájához kapcsolódó eredményhatásokat tükrözhetik.

Az átsorolás miatti módosítások a tárgyidőszakban az eredménybe átsorolt olyan összegek, amelyeket a tárgyidőszakban vagy korábbi időszakokban az egyéb átfogó jövedelemben számoltak el.

A teljes átfogó eredménykimutatásnak a nettó eredmény és egyéb átfogó eredményének levezetésén túl tartalmaznia kell az eredmény (nettó eredmény és teljes átfogó eredmény) megosztását anyavállalati tulajdonosok és nemkontrolláló érdekeltség között, valamint az egy részvényre jutó eredmény (EPS) mutatójának alap és hígított értékeit is. A fentiekén túl egyéb sorok, tételek bemutatására is lehetőség van az eredmény kimutatásának során, amennyiben az egység tranzakcióinak, működésének valós bemutatása érdekében arra szükség van, illetve a befektetők, a menedzsment vagy a tulajdonosok információigényét szolgálja.

3. Teljesítménymegítélés vezetői szemszögből

Általánosságban elmondható, hogy a számvitel, mint tudományterület a gazdálkodó egységek vagyonának, és vagyonváltozásának valósághű, megbízható bemutatására törekszik, sokszor nagyon formalizált módon. A pénzügyi kimutatások által szolgáltatott információk nagyon sok célt hivatottak szolgálni, a vállalat belső és külső érintettjeinek információigénye pedig eltérő lehet. A különböző, pénzügyi beszámolást szabályozó elvek, standardok, törvények eltérő módon, eltérő kimuta-

tások keretében, eltérő struktúrában követelik meg a vállalati teljesítmény bemutatását. A Nemzetközi Pénzügyi Beszámolási Standardok (IFRS) célja, hogy hasznos információkat szolgáltatson elsősorban a befektetők, de nem utolsó sorban a tulajdonosok, a menedzsment számára. Az információk asszimetria feloldásában segíthet, hogy az IFRS-k által biztosított rugalmas rendszerben a menedzsmentnek lehetősége van úgy kialakítani a beszámolás rendszerét, hogy a legmegfelelőbbben tudja a belső és külső információigényt kiszolgálni. A teljesítmény bemutatására elsősorban az eredménykimutatás sorai, illetve az ezekből képzett mutatók szolgálnak. A menedzsmentnek az eredményt alakító tényezők befolyásolásában, esetlegesen az adóoptimalizálásban jelentős szerepe van, és sokszor prémiuma is a vállalati eredménytől függ. A vállalatvezetés számára ezért kiemelkedő fontosságú az eredmény meghatározása. Az IFRS rendszerében megjelenő egyéb átfogó eredmény (OCI) a normál üzleti működés keretei között megjelenő bevételek és ráfordítások közé nem sorolható, elsősorban a piac által generált eredményt szemlélteti, ami a menedzsment számára kiemelkedő jelentőséggel bírhat a jövedelemre nagy hatást gyakorló piaci folyamatok megértésében, a környezeti változásokra való reakció gyorsaságában.

FELHASZNÁLT IRODALOM

- Becsky-Nagy P. (2013): Growth and Venture Capital Investment Potential for University Spin-offs in Hungary. *Abstract- Applied Studies in Agribusiness and Commerce* (ISSN: 1789-221X) 4-5: (7) pp. 9-20. (2013)
- Korom – Madarasiné Szirmai – Miklósiné Ács – Molnár – Siklósi – Simon – Sztanó – Sztanóné (2001): A számvitel időszerű kérdései. Perfect gazdasági Tanácsadó. Oktató és Kiadó Rt.
- Orbán (2006): Study of income calculation methodology of agricultural enterprises in some member states of the European Union, Ph.D. thesis
- Zsidó – Fenyves (2015): Application of "traditional" and new "approach" methods in business performance measurement. *Cross-Cultural Management Journal* 17:(1) pp. 51-57. (2015)
- Framework-based understanding of IFRSs, IFRS: website of the IFRS Foundation and the IASB <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Framework.aspx> Letöltés dátuma: 2014.03.15.
- Framework. F 4.25. F 4.29. F 4.30. F 4.33. F 4.34. <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>. Letöltés dátuma: 2014.03.15.
- Presentation of items of Other Comprehensive Income (OCI). Amendment to IAS 1 Presentation of Financial Statements <http://www.ifrs.org/Current-Projects/IASB-Projects/Financial-Statement-Presentation/Phase-B-OCI/Documents/OCIFAQ.pdf> Letöltés dátuma: 2014.03.15.
- IAS1 Presentation of financial Statements. <http://www.iasplus.com/en/standards/ias/ias1> Letöltés dátuma: 2014.03.15.
- A BIZOTTSÁG 1274/2008/EK RENDELETE (2008. december 17.) az 1606/2002/EK európai parlamenti és tanácsi rendelettel összhangban egyes nemzetközi számviteli standardok elfogadásáról szóló 1126/2008/EK rendeletnek az IAS 1 Nemzetközi Számviteli Standard tekintetében történő módosításáról <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/HU/TXT/?uri=CELEX:32008R1274>. Letöltés dátuma: 2015.05.05.