Käesolev dokument on vaid dokumenteerimisvahend ja institutsioonid ei vastuta selle sisu eest

►B

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,

3. november 2008,

millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002

(EMPs kohaldatav tekst)

(ELT L 320, 29.11.2008, lk 1)

Muudetud:

		Euroopa Liidu Teataja		
		nr	lehekülg	kuupäev
►M1	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1260/2008, 10. detsember 2008	L 338	10	17.12.2008
►M2	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1261/2008, 16. detsember 2008	L 338	17	17.12.2008
►M3	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1262/2008, 16. detsember 2008	L 338	21	17.12.2008
►M4	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1263/2008, 16. detsember 2008	L 338	25	17.12.2008
►M5	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1274/2008, 17. detsember 2008	L 339	3	18.12.2008
►M6	Komisjoni määrus (EÜ) nr 53/2009, 21. jaanuar 2009	L 17	23	22.1.2009
►M7	Komisjoni määrus (EÜ) nr 69/2009, 23. jaanuar 2009	L 21	10	24.1.2009
►M8	Komisjoni määrus (EÜ) nr 70/2009, 23. jaanuar 2009	L 21	16	24.1.2009
►M9	Komisjoni määrus (EÜ) nr 254/2009, 25. märts 2009	L 80	5	26.3.2009
►M10	Komisjoni määrus (EÜ) nr 460/2009, 4. juuni 2009	L 139	6	5.6.2009
►M11	Komisjoni määrus (EÜ) nr 494/2009, 3. juuni 2009	L 149	6	12.6.2009
►M12	Komisjoni määrus (EÜ) nr 495/2009, 3. juuni 2009	L 149	22	12.6.2009
►M13	Komisjoni määrus (EÜ) nr 636/2009, 22. juuli 2009	L 191	5	23.7.2009
►M14	Komisjoni määrus (EÜ) nr 824/2009, 9. september 2009	L 239	48	10.9.2009
►M15	Komisjoni määrus (EÜ) nr 839/2009, 15. september 2009	L 244	6	16.9.2009
►M16	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1136/2009, 25. november 2009	L 311	6	26.11.2009
►M17	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1142/2009, 26. november 2009	L 312	8	27.11.2009
►M18	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1164/2009, 27. november 2009	L 314	15	1.12.2009
►M19	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1165/2009, 27. november 2009	L 314	21	1.12.2009

►**M20**	Komisjoni määrus (EÜ) nr 1171/2009, 30. november 2009	L 314	43	1.12.2009
►**M21**	Komisjoni määrus (EL) nr 1293/2009, 23. detsember 2009	L 347	23	24.12.2009
►**M22**	Komisjoni määrus (EL) nr 243/2010, 23. märts 2010	L 77	33	24.3.2010
►**M23**	Komisjoni määrus (EL) nr 244/2010, 23. märts 2010	L 77	42	24.3.2010
►**M24**	Komisjoni määrus (EL) nr 550/2010, 23. juuni 2010	L 157	3	24.6.2010
►**M25**	Komisjoni määrus (EL) nr 574/2010, 30. juuni 2010	L 166	6	1.7.2010
►**M26**	Komisjoni määrus (EL) nr 632/2010, 19. juuli 2010	L 186	1	20.7.2010
►**M27**	Komisjoni määrus (EL) nr 633/2010, 19. juuli 2010	L 186	10	20.7.2010
►**M28**	Komisjoni määrus (EL) nr 662/2010, 23. juuli 2010	L 193	1	24.7.2010

▼B

KOMISJONI MÄÄRUS (EÜ) nr 1126/2008,

3. november 2008,

millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid kooskõlas Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusega (EÜ) nr 1606/2002

(EMPs kohaldatav tekst)

EUROOPA ÜHENDUSTE KOMISJON,

võttes arvesse Euroopa Ühenduse asutamislepingut,

võttes arvesse Euroopa Parlamendi ja nõukogu 19. juuli 2002. aasta määrust (EÜ) nr 1606/2002 rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite kohaldamise kohta, ([1]) eelkõige selle artikli 3 lõiget 1,

ning arvestades järgmist:

(1) Määrusega (EÜ) nr 1606/2002 on ette nähtud, et iga majandusaasta kohta, mis algab 1. jaanuaril 2005 või pärast seda, peavad börsil noteeritud äriühingud, kelle suhtes kohaldatakse mõne liikmesriigi õigust, teatavatel tingimustel koostama oma konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas nimetatud määruse artiklis 2 määratletud rahvusvaheliste raamatupidamisstandarditega.

(2) Komisjoni 29. septembri 2003. aasta määrusega (EÜ) nr 1725/2003 (millega võetakse vastu teatavad rahvusvahelised raamatupidamisstandardid vastavalt Euroopa Parlamendi ja nõukogu määrusele (EÜ) nr 1606/2002) ([2]) võeti vastu teatavad 14. septembril 2002. aastal kehtinud rahvusvahelised ►M5 IFRSid ◄. Olles arvesse võtnud Euroopa finantsaruandluse nõuanderühma (EFRAG) tehniliste ekspertide rühma (TEG) nõuandeid, muutis komisjon kõnealust määrust, et lisada sellesse kõik rahvusvahelise raamatupidamisstandardite nõukogu (IASB) esitatud standardid ja rahvusvahelise finantsaruandluse tõlgenduste komitee (IFRIC) esitatud tõlgendused, mis ühendus võttis täielikult vastu 15. oktoobriks 2008, välja arvatud IAS 39 (seotud finantsinstrumentide kajastamise ja mõõtmisega), millest on välja jäetud mõningad väikesed osad.

(3) Eri rahvusvahelised standardid on vastu võetud mitme muutmismäärusega. See põhjustab õiguskindlusetust ja raskusi rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite korrektsel kohaldamisel ühenduses. Selleks et lihtsustada raamatupidamisstandardeid käsitlevaid ühenduse õigusakte, on selguse ja läbipaistvuse huvides asjakohane koondada ühtsesse teksti standardid, mida praegu sisaldavad määrus (EÜ) nr 1725/2003 ja seda muutvad õigusaktid.

([1]) ELT L 243, 11.9.2002, lk 1.
([2]) ELT L 261, 13.10.2003, lk 1.

▼B

(4) Määrus (EÜ) nr 1725/2003 tuleks seepärast asendada käesoleva määrusega.

(5) Käesoleva määrusega ette nähtud meetmed on kooskõlas raamatupidamise regulatiivkomitee arvamusega,

ON VASTU VÕTNUD KÄESOLEVA MÄÄRUSE:

Artikkel 1

Määruse (EÜ) nr 1606/2002 artiklis 2 määratletud rahvusvahelised raamatupidamisstandardid võetakse vastu vastavalt käesoleva määruse lisale.

Artikkel 2

Määrus (EÜ) nr 1725/2003 tunnistatakse kehtetuks.

Viiteid kehtetuks tunnistatud määrusele tõlgendatakse viidetena käesolevale määrusele.

Artikkel 3

Käesolev määrus jõustub kolmandal päeval pärast selle avaldamist *Euroopa Liidu Teatajas*.

Käesolev määrus on tervikuna siduv ja vahetult kohaldatav kõikides liikmesriikides.

▼B

LISA

RAHVUSVAHELISED RAAMATUPIDAMISSTANDARDID

IAS 1	*Finantsaruannete esitamine* (muudetud 2007)
IAS 2	*Varud*
IAS 7	*Rahavoogude aruanded*
IAS 8	*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*
IAS 10	*Sündmused pärast aruandeperioodi*
IAS 11	*Ehituslepingud*
IAS 12	*Tulumaks*
IAS 16	*Materiaalsed põhivarad*
IAS 17	*Rendid*
IAS 18	*Müügitulu*
IAS 19	*Hüvitised töötajatele*
IAS 20	*Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*
IAS 21	*Valuutakursside muutuste mõjud*
IAS 23	*Laenukasutuse kulutused* (muudetud 2007)
IAS 24	IAS 24 *Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine*
IAS 26	*Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus*
IAS 27	*Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*
IAS 28	*Investeeringud sidusettevõtetesse*
IAS 29	*Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*
IAS 31	*Osalemised ühisettevõtmistes*
IAS 32	*Finantsinstrumendid: esitamine*
IAS 33	*Aktsiakasum*
IAS 34	*Vahefinantsaruandlus*
IAS 36	*Varade väärtuse langus*
IAS 37	*Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*
IAS 38	*Immateriaalsed varad*
IAS 39	*Finantsinstrumendid:* kajastamine ja mõõtmine

▼B

IAS 40	*Kinnisvarainvesteeringud*
IAS 41	*Põllumajandus*
IFRS 1	*Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt*
IFRS 2	*Aktsiapõhine makse*
IFRS 3	*Äriühendused*
IFRS 4	*Kindlustuslepingud*
IFRS 5	*Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*
IFRS 6	*Maavarade uuring ja hindamine*
IFRS 7	*Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*
IFRS 8	*Tegevussegmendid*
IFRIC 1	*Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes*
IFRIC 2	*Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid*
IFRIC 4	*Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*
IFRIC 5	*Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides*
IFRIC 6	*Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed*
IFRIC 7	*Korrigeerimise rakendamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt*
IFRIC 9	*Varjatud tuletisinstrumentide ümberhindamine*
IFRIC 10	*Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus*
IFRIC 12	IFRIC tõlgendus 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*
IFRIC 13	*IFRIC tõlgendus 13 Kliendilojaalsuse programmid*
IFRIC 14	*IFRIC tõlgendus 14 IAS 19 – kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime*
IFRIC 15	IFRIC tõlgendus 15 *Kinnisvara ehituslepingud*
IFRIC 16	IFRIC tõlgendus 16 *Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses*
IFRIC 17	Tõlgendus IFRIC 17 *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele*
IFRIC 18	Tõlgendus IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt*
IFRIC 19	Tõlgendus IFRIC 19 *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*

▼B

SIC 7	*Euro kasutuselevõtt*
SIC 10	*Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega*
SIC 12	*Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused*
SIC 13	*Ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused – ühisettevõtjate mitterahalised sissemaksed*
SIC 15	*Kasutusrent – stiimulid*
SIC 21	*Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine*
SIC 25	*Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutused*
SIC 27	*Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine*
SIC 29	*Avalikustamine – teenuste kontsessioonikokkulepped*
SIC 31	*Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud*
SIC 32	*Immateriaalsed varad – veebilehe kulud*

Paljundamine lubatud Euroopa Majanduspiirkonnas. Kõik olemasolevad õigused kehtivad väljaspool EMPd, v.a õigus paljundada isiklikuks kasutamiseks või muul õiguspärasel otstarbel. Lisateavet on võimalik saada IASB veebilehelt www.iasb.org.

▼M5

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 1

Finantsaruannete esitamine

EESMÄRK

1 Käesolev standard kehtestab üldotstarbeliste finantsaruannete esitamise alused tagamaks võrreldavuse nii (majandus)üksuse varasemate perioodide finantsaruannetega kui ka teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega. Standard kehtestab finantsaruannete esitamise üldnõuded, juhised nende struktuuri kohta ning miinimumnõuded nende sisu kohta.

RAKENDUSALA

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit üldotstarbeliste finantsaruannete koostamisel ja esitamisel kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRS).

3 Teised rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid kehtestavad konkreetsete tehingute ja muude sündmuste kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise nõuded.

4 Käesolevat standardit ei rakendata kooskõlas IAS 34-ga *Vahefinantsaruandlus* koostatud lühendatud vahefinantsaruannete struktuuri ja sisu suhtes. Taoliste finantsaruannete suhtes on aga rakendatavad paragrahvid 15–35. Käesolev standard on võrdselt rakendatav kõigi (majandus)üksuste suhtes, kaasa arvatud need, mis esitavad konsolideeritud finantsaruandeid ja need, mis esitavad konsolideerimata finantsaruandeid, nagu on määratletud IAS 27-s *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*.

5 Käesolevas standardis kasutatakse kasumit taotlevaile (majandus)üksustele, kaasa arvatud avaliku sektori äriüksustele, sobivaid mõisteid. Juhul, kui erasektori või avaliku sektori mittetulundusüksused rakendavad käesolevat standardit, võib neil osutuda vajalikuks muuta nimetusi, mida kasutatakse finantsaruannete teatud kirjete või finantsaruannete endi puhul.

6 Sarnaselt võib (majandus)üksustel, kellel ei ole vastavalt IAS 32-le *Finantsinstrumendid: esitamine* omakapitali (nt teatud avatud investeerimisfondid), ja (majandus)üksustel, kelle aktsiakapital ei liigitu omakapitaliks (nt teatud kooperatiivid), osutuda vajalikuks kohandada finantsaruannetes liikmete või osanike osaluste esitamist.

MÕISTED

7 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Üldotstarbelised finantsaruanded (viidatud kui „finantsaruanded”) on sellised aruanded, mis on mõeldud vastama nende kasutajate vajadustele, kes ei saa nõuda (majandus)üksustelt aruannete koostamist konkreetselt nende teabevajadustest lähtudes.

Teostamatu Nõude rakendamine on teostamatu, kui (majandus)üksus ei ole kõigile mõistlikele jõupingutustele vaatamata võimeline seda rakendama.

▼M5

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (International Financial Reporting Standards – IFRS) on Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (International Accounting Standards Board – IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad:

a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS);

b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS); ning

c) Rahvusvahelise Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee (International Financial Reporting Interpretations Committee – IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komitee (Standing Interpretations Committee – SIC) poolt väljatöötatud tõlgendusi.

Oluline Andmete puudumine või väärkajastamine on oluline, kui see kas eraldivõetuna või summaarsena võib mõjutada finantsaruannete kasutajate aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid. Olulisus sõltub puudumise või väärkajastamise summa suurusest ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või kombinatsioon mõlemast.

Hindamaks, kas väljajätmised või ebakorrektne kajastamine võisid mõjutada finantsaruannete kasutajate majandusotsuseid, ning olla seega olulised, on vaja vaadelda neile kasutajaile iseloomulikke tunnusjooni. *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtete* paragrahvis 25 on öeldud, et „eeldatakse, et kasutajatel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning raamatupidamise valdkonnast ning tahe saadud informatsiooni mõistliku hoolsusega analüüsida.” Seetõttu tuleb hindamisel arvestada, millist mõju majandusotsuste tegemisel selliste tunnusjoontega kasutajatele eeldatavalt avaldatakse.

Lisad sisaldavad informatsiooni lisaks finantsseisundi aruandes, koondkasumiaruandes, eraldiseisvas ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud), omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes toodud teabele. Lisades esitatakse jutustav kirjeldus või üksikasjalikum analüüs nendes aruannetes avaldatud teabe kohta ning informatsioon teabe kohta, mis ei vasta neis aruannetes kajastamise tingimustele.

Muu koondkasum hõlmab tulude ja kulude objekte (kaasa arvatud ümberliigitamiskanded), mida ei kajastata kasumis või kahjumis, nagu nõutakse või lubatakse teistes IFRSides.

Muu koondkasumi komponendid hõlmavad:

a) muutused ümberhindluse reservis (vt IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* ja IAS 38 *Immateriaalsed varad*);

b) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide aktuaarsed kasumid ja kahjumid kooskõlas IAS 19 *Hüvitised töötajatele* paragrahviga 93A;

c) välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberarvestusest tulenevad kasumid ja kahjumid (vt IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*); ja

d) müügivalmis finantsvarade ümbermõõtmisest tekkinud kasumid ja kahjumid (vt IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*);

e) riskimaandamisinstrumentide kasumite ja kahjumite efektiivne osa rahavoogude riskimaandamisel (vt IAS 39).

▼M5

Omanikud on omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

Kasum või kahjum on kõikide tulude ja kulude vahe, välja arvatud muu koondkasumi komponendid.

Ümberliigitamiskanded on kasumisse või kahjumisse ümberliigitatud summad, mida kajastati käesoleval või eelnevatel perioodidel muus koondkasumis.

Koondkasum on omakapitali muutus perioodi jooksul, mis on tekkinud tehingutest ja muudest sündmustest, välja arvatud need muutused, mis tulenevad tehingutest oma omanikeõigusi rakendavate omanikega.

Koondkasum sisaldab kõiki „kasumi ja kahjumi" ja „muu koondkasumi" komponente.

8 Ehkki käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „muu koondkasum", „kasum ja kahjum" ja „koondkasum", võib (majandus)üksus kasutada muid mõisteid kogusummade kirjeldamiseks, tingimusel, et nende tähendus on selge. Näiteks võib (majandus)üksus kasutada mõistet „netotulu" kasumi või kahjumi kirjeldamiseks.

▼M6

8A Järgmisi IAS 32-s *Finantsinstrumendid: esitamine* kirjeldatud mõisteid kasutatakse selles standardis IAS 32-s määratletud tähenduses:

a) omakapitaliinstrumendiks liigitatud (tagasi)müüdav finantsinstrument (kirjeldatakse IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B)

b) instrument, mis paneb (majandus)üksusele kohustuse anda teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumendiks (kirjeldatakse IAS 32 paragrahvides 16C ja 16D).

▼M5

FINANTSARUANDED

Finantsaruannete eesmärk

9 Finantsaruanded on (majandus)üksuste finantsseisundi ja -tulemuste struktureeritud esitus. Finantsaruannete eesmärk on anda (majandus)üksuse finantsseisundi ja -tulemuste ning rahavoogude kohta informatsiooni, mida lai ring finantsaruannete kasutajaid saaks oma majandusotsuste tegemisel kasutada. Finantsaruanded näitavad ka juhtkonna kätte usaldatud ressursside kasutamise tulemuslikkust. Selle eesmärgi täitmiseks annavad finantsaruanded informatsiooni (majandus)üksuse:

a) varade;

b) kohustiste;

c) omakapitali;

d) tulude ja kulude;

e) oma omandiõigusi rakendavate omanike poolt tehtavate sissemaksete ja neile tehtavate väljamaksete; ja

▼M5

f) rahavoogude kohta.

See informatsioon koos lisades sisalduva muu informatsiooniga aitab finantsaruannete kasutajatel prognoosida (majandus)üksuse tulevasi rahavoogusid ning eeskätt nende ajastust ja kindlust.

Finantsaruannete tervikkomplekt

10 Finantsaruannete tervikkomplekt sisaldab:

a) finantsseisundi aruannet perioodi lõpu seisuga;

b) perioodi koondkasumi aruannet;

c) perioodi omakapitali muutuste aruannet;

d) perioodi rahavoogude aruannet;

e) lisasid, mis koosnevad oluliste arvestusmeetodite kokkuvõttest ja muust selgitavast informatsioonist;

f) finantsseisundi aruandest varaseima võrdlusperioodi alguse seisuga juhul, kui (majandus)üksus rakendab mõnda arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes tagasiulatuvalt kirjeid või kui ta liigitab oma finantsaruannetes kirjeid ümber.

(Majandus)üksus võib aruandeid nimetada muude nimetustega kui on kasutatud käesolevas standardis.

11 (Majandus)üksus esitab oma finantsaruannete tervikkomplektis kõik oma finantsaruanded võrdse osatähtsusega.

12 Vastavalt paragrahvis 81 lubatule võib (majandus)üksus esitada kasumi või kahjumi komponente kas ühe koondkasumi aruande osana või eraldiseisvas ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Koondkasumi aruande ◄ esitamisel moodustab see finantsaruannete tervikkomplekti osa ja see esitatakse kohe enne koondkasumi aruannet.

13 Paljud (majandus)üksused esitavad lisaks finantsaruannetele ka juhtkonna koostatud finantsülevaate, mis kirjeldab ja selgitab (majandus)üksuse finantstulemuste ja -seisundi kujunemist ning teda ees ootavaid peamisi ebakindlusi. Selline aruanne võib sisaldada ülevaadet:

a) peamistest finantstulemusi mõjutavatest teguritest, kaasa arvatud muutused (majandus)üksuse majanduskeskkonnas, (majandus)üksuse reageeringud nendele muutustele ja nende mõjud ning (majandus)üksuse finantstulemuste säilitamisele ja parandamisele suunatud investeerimispoliitika, sealhulgas dividendipoliitika;

b) (majandus)üksuse finantseerimisallikatest ning kohustiste ja omakapitali suhtarvu sihist; ja

c) (majandus)üksuse vahenditest, mida kooskõlas IFRSidega ei kajastata finantsseisundi aruandes.

▼M5

14 Paljud (majandus)üksused esitavad lisaks finantsaruannetele ka selliseid raporteid ja aruandeid, nagu näiteks keskkonnaraportid ja lisandväärtuse aruanded, ja seda eelkõige sellistes tööstusharudes, kus keskkonnategurid on olulised ja kus töötajaid loetakse tähtsaks kasutajarühmaks. Finantsaruannetest eraldi esitatavad raportid ja aruanded ei kuulu IFRSide rakendusalasse.

Üldpõhimõtted

Õiglane esitus ja vastavus IFRSidele

15 Finantsaruanded kajastavad õiglaselt (majandus)üksuse finantsseisundit, finantstulemusi ja rahavoogusid. Õiglane esitus nõuab tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõjude esitamist kooskõlas *Raamistikus* sätestatud varade, kohustiste, tulude ja kulude mõistete ja kajastamise kriteeriumidega. Eeldatakse, et IFRSide asjakohane rakendamine koos vajadusel lisainformatsiooni avalikustamisega annab tulemuseks õiglase esitusega finantsaruanded.

16 (Majandus)üksus, mille finantsaruanded vastavad IFRSidele, avalikustab selle vastavuse selgesõnaliselt ja tingimusteta lisades. (Majandus)üksus ei nimeta finantsaruandeid IFRSidega vastavuses olevateks, välja arvatud juhul, kui need finantsaruanded järgivad kõiki IFRSide nõudeid.

17 Asjakohaste IFRSide rakendamisega on (majandus)üksusel võimalik peaaegu kõikides olukordades saavutada õiglane esitus. Õiglane esitus nõuab ka, et (majandus)üksus:

a) peab valima ja rakendama arvestusmeetodid kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. IAS 8-s sätestatakse juhiste hierarhia, mida juhtkond peab arvestama konkreetse objekti kajastamist reguleeriva IFRSi puudumisel.

b) peab esitama informatsiooni, sealhulgas arvestusmeetodid, viisil, mis tagab asjakohase, usaldusväärse, võrreldava ja arusaadava esituse.

c) peab täiendavalt avalikustama informatsiooni, kui IFRSide konkreetsed nõuded ei ole piisavad, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel mõista konkreetsete tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju (majandus)üksuse finantsseisundile ja -tulemustele.

18 (Majandus)üksus ei saa ebasobivate arvestusmeetodite kasutamist heastada kasutatavate arvestusmeetodite avalikustamise, lisade ega selgitava materjaliga.

19 Sellistel äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et mõne IFRSi nõude järgimine võib olla selliselt eksitav, et see põhjustaks vastuolu *Raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kaldub (majandus)üksus kõrvale sellest nõudest paragrahvis 20 toodud viisil juhul, kui vastav regulatiivne raamistik seda nõuab või sellist kõrvalekaldumist ei keela.

▼M5

20 Juhul, kui (majandus)üksus kaldub kõrvale mõne IFRSi nõudest vastavalt paragrahvile 19, avalikustab (majandus)üksus:

a) juhtkonna järelduse, et finantsaruanded kajastavad õiglaselt (majandus)üksuse finantsseisundit, -tulemusi ja rahavoogusid;

b) et (majandus)üksus on järginud kehtivaid IFRS-e, välja arvatud asjaolu, et ta on õiglase esituse saamiseks teatud konkreetsest nõudest kõrvale kaldunud;

c) selle IFRSi pealkirja, millest (majandus)üksus on kõrvale kaldunud, kõrvalekalde olemuse, sealhulgas selle IFRSiga nõutava käsitluse, põhjuse, miks see käsitlus oleks antud tingimustes selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks vastuollu sattumine *Raamistikus* määratletud finantsaruannete eesmärgiga, ja valitud käsitluse; ja

d) iga esitatud perioodi kohta kõrvalekalde finantsmõju igale finantsaruande kirjele, mis oleks esitatud selle nõude järgmisel.

21 Juhul, kui (majandus)üksus on eelneval perioodil mõne IFRSi nõudest kõrvale kaldunud ja see kõrvalekalle mõjutab ka käesoleva perioodi finantsaruannetes kajastatud summasid, avalikustab (majandus)üksus informatsiooni, mis on nõutud paragrahvi 20 punktides c ja d.

22 Paragrahvi 21 tuleb rakendada näiteks juhul, kui (majandus)üksus kaldus eelneval perioodil kõrvale mõne IFRSi nõudest varade või kohustiste mõõtmisel ja see kõrvalekalle mõjutab aruandeperioodi finantsaruannetes kajastatud varade ja kohustiste muutuste mõõtmist.

23 Sellistel äärmiselt erandlikel juhtudel, kui juhtkond jõuab järeldusele, et mõne IFRSi nõude järgimine võib olla selliselt eksitav, et see põhjustaks vastuolu *Raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kuid vastav regulatiivne raamistik keelab nõudest kõrvalekaldumise, vähendab (majandus)üksus selliseid tajutavaid, eksitavaid vastavusaspekte maksimaalselt, avalikustades:

a) kõnealuse IFRSi pealkirja, nõude olemuse ja põhjuse, miks juhtkond on arvamusel, et nõude järgimine oleks antud tingimustes selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks vastuollu sattumine *Raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga; ja

b) iga esitatud perioodi puhul, iga finantsaruannete kirje korrigeerimised, mida juhtkonna hinnangul oleks vaja teha, et saavutada õiglane esitus.

24 Paragrahvide 19–23 tähenduses satuks informatsioon vastuollu finantsaruannete eesmärgiga, kui informatsioon ei esita tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi usaldusväärselt, mida selle informatsiooniga kas soovitakse esitada või mida sellelt põhjendatult oodatakse, ja järelikult mõjutab see tõenäoliselt finantsaruannete kasutajate poolt tehtavaid majandusotsuseid. Hinnates, kas mõne IFRSi teatud nõue on selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks finantsaruannete vastuollu sattumine *Raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga, kaalub juhtkond järgmist:

a) miks ei saavutata finantsaruannete eesmärki konkreetses olukorras; ja

▼M5

b) kuidas kõnealuse (majandus)üksuse olukord erineb teiste antud nõuet järgivate (majandus)üksuste olukorrast. Juhul kui teised (majandus)üksused sarnastes tingimustes järgivad antud nõuet, kehtib vaidlustatav eeldus, et (majandus)üksuse poolt nõude järgimine ei ole selliselt eksitav, et selle tulemuseks oleks vastuollu sattumine *Raamistikus* sätestatud finantsaruannete eesmärgiga.

Tegevuse jätkuvus

25 Finantsaruandeid koostades hindab juhtkond (majandus)üksuse suutlikkust tegevust jätkata. (Majandus)üksus koostab finantsaruanded tegevuse jätkuvuse alusel, välja arvatud juhul, kui juhtkond kas plaanib (majandus)üksust likvideerida või selle tegevuse lõpetada või kui tal puudub muu realistlik alternatiiv ja ta on sunnitud seda tegema. Juhul kui juhtkond on oma hinnangu andmisel teadlik sellistest olulistest ebakindlust põhjustatavatest sündmustest või asjaoludest, mis võivad anda põhjust kahtlemiseks (majandus)üksuse võimes tegevust jätkata, avalikustatakse need asjaolud. Juhul, kui (majandus)üksus ei koosta finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse alusel, avalikustatakse see asjaolu koos finantsaruannete koostamise alusega ja põhjusega, miks (majandus)üksust ei käsitleta jätkuvalt tegutsevana.

26 Tegevuse jätkuvuse eelduse põhjendatuse hindamisel arvestab juhtkond kogu kättesaadavat informatsiooni tuleviku kohta, mis peab hõlmama vähemalt kahteteist kuud alates aruandeperioodi lõpust, kuid ei ole piiratud sellega. Hindamise põhjalikkus sõltub iga juhtumiga seotud asjaoludest. Kui (majandus)üksuse tegevus on olnud tulutoov ja tal on olnud raskusteta juurdepääs rahalistele vahenditele, võib (majandus)üksus detailse analüüsita jõuda järeldusele, et tegevuse jätkuvuse eeldus on asjakohane. Teistel juhtudel võib juhtkonnal osutuda vajalikuks kaaluda suurt hulka erinevaid tegureid olemasoleva ja prognoositava tasuvuse kohta, võlgade tagasimaksegraafikute ja võimalike alternatiivsete finantseerimisallikate kohta, enne kui on võimalik veenduda, et tegevuse jätkuvuse alus on asjakohane.

Tekkepõhine arvestus

27 (Majandus)üksus koostab oma finantsaruanded, välja arvatud rahavoogusid käsitlev informatsioon, tekkepõhisest arvestusest lähtudes.

28 Tekkepõhise arvestuse kasutamisel kajastab (majandus)üksus varade, kohustiste, omakapitali, tulude ja kulude objekte (finantsaruannete elemendid) juhul, kui need vastavad kõnealuste elementide *Raamistikus* toodud definitsioonidele ja kajastamiskriteeriumidele.

Olulisus ja summeerimine

29 (Majandus)üksus esitab iga olulise sarnaseid objekte sisaldavad liigi eraldi. (Majandus)üksus esitab erineva olemuse või otstarbega objektid eraldi, välja arvatud juhul, kui need on ebaolulised.

▼**M5**

30 Finantsaruanded valmivad suure hulga tehingute või muude sündmuste töötlemise tulemusel, mille käigus need tehingud või sündmused summeeritakse liikidesse vastavalt nende olemusele või otstarbele. Summeerimise ja liigitamise protsessi lõppastmeks on summeeritud ja liigitatud andmed, mis moodustavad kirjed finantsaruannetes. Kui kirje ei ole oluline eraldi, summeeritakse see teiste kirjetega kas neis aruannetes või lisades. Kirje, mis ei ole piisavalt oluline nendes aruannetes eraldi esitamiseks, võib kvalifitseeruda eraldi esitamisele lisades.

31 (Majandus)üksus ei pea avalikustama mõne IFRSi poolt nõutud konkreetset informatsiooni juhul, kui see ei ole oluline.

Saldeerimine

32 (Majandus)üksus ei saldeeri varasid ja kohustisi või tulusid ja kulusid, välja arvatud juhul, kui see on lubatud või nõutud mõnes IFRSis.

33 (Majandus)üksus esitab eraldi nii varad ja kohustised kui ka tulu ja kulud. Saldeerimine koondkasumi või finantsseisundi aruannetes või eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud), välja arvatud juhul, kui saldeerimine peegeldab tehingu või muu sündmuse sisu, kahandab finantsaruannete kasutajate võimet mõista aset leidnud tehinguid, muid sündmusi ja tingimusi ning hinnata (majandus)üksuse tulevasi rahavoogusid. Varade kajastamist vähendatuna allahindluse võrra – näiteks iganenud varude allahindluse või ebatõenäoliselt laekuvate nõuete allahindluse võrra – ei loeta saldeerimiseks.

34 IAS 18-s *Tulu* määratletakse tulu mõiste ja nõutakse, et (majandus)üksus mõõdaks seda saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses, arvestades kõiki (majandus)üksuse poolt antud hinnaalandusi ja -dotatsioone. (Majandus)üksus sooritab oma tavapärase tegevuse käigus ka selliseid tehinguid, mis ei loo otseselt tulu, vaid on põhitegevuse seisukohast juhuslikud. (Majandus)üksus esitab selliste tehingute tulemused samast tehingust tulenevate tulude ja kulude saldeerimise teel juhul, kui selline esitus kajastab tehingu või muu sündmuse sisu. Näiteks:

a) (majandus)üksus kajastab pikaajaliste varade, sealhulgas investeeringute ja äritegevuses kasutatavate varade müügikasumi ja -kahjumi, lahutades müügitulust varade bilansilise (jääk)maksumuse ja kaasnevad müügikulud; ja

b) (majandus)üksus võib saldeerida kulutusi, mis on seotud vastavalt IAS 37-le *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* kajastatud eraldisega ja mis hüvitatakse vastavalt lepingulisele kokkuleppele kolmanda osapoolega (näiteks tarnija garantiileping), nendega seotud hüvitistega.

35 Lisaks esitab (majandus)üksus sarnaste tehingute liigist tuleneva kasumi ja kahjumi saldeerituna, näiteks valuutakursi muutuste kasumid ja kahjumid või kauplemise eesmärgil hoitavatest finantsinstrumentidest saadud kasumid ja kahjumid. Kuid (majandus)üksus esitab sellised kasumid ja kahjumid eraldi juhul, kui nad on olulised.

▼M5

Aruandluse sagedus

36 (Majandus)üksus esitab vähemalt üks kord aastas finantsaruannete tervikkomplekti (kaasa arvatud võrdlusandmed). Juhul, kui (majandus)üksus muudab oma aruandeperioodi lõppu ja esitab raamatupidamise aastaaruande ühest aastast pikema või lühema aruandeperioodi kohta, avalikustab (majandus)üksus lisaks finantsaruannetega hõlmatud perioodile ka:

a) lühema või pikema perioodi kasutamise põhjuse; ja

b) asjaolu, et finantsaruannetes kajastatud summad ei ole üheselt võrreldavad.

37 Tavaliselt koostab (majandus)üksus finantsaruanded järjepidevalt üheaastase perioodi kohta. Siiski koostavad mõned (majandus)üksused praktilistel põhjustel aruande näiteks 52-nädalase perioodi kohta. Käesolev standard ei välista seda tava.

Võrdlusandmed

38 (Majandus)üksus esitab võrdlusandmed eelmise perioodi kohta kõikide käesoleva perioodi finantsaruannetes esitatud summade kohta, välja arvatud juhul, kui IFRSid lubavad või nõuavad teisiti. (Majandus)üksus esitab võrdlusandmed seletava ja kirjeldava informatsiooni kohta siis, kui see on käesoleva perioodi finantsaruannete mõistmiseks asjakohane.

39 Võrdlusandmeid avalikustav (majandus)üksus esitab vähemalt kaks finantsseisundi aruannet, kaks igat muud aruannet, ja nendega seotud lisad. Juhul kui (majandus)üksus rakendab arvestuspõhimõtet tagasiulatuvalt või korrigeerib tagasiulatuvalt kirjeid või liigitab objekte oma finantsaruannetes ringi, esitab ta vähemalt kolm finantsseisundi aruannet, kaks igat muud aruannet ja nendega seotud lisad. (Majandus)üksus esitab finantsseisundi aruande:

a) käesoleva perioodi lõpu,

b) eelneva perioodi lõpu (mis on sama, mis käesoleva perioodi algus), ja

c) varaseima võrreldava perioodi alguse seisuga.

40 Mõningatel juhtudel on eelmis(t)e perioodi(de) finantsaruannetes esitatud seletav informatsioon jätkuvalt asjakohane ka käesoleval perioodil. Näiteks avalikustab (majandus)üksus käesoleval perioodil õigusvaidluse üksikasjad, mille tulemus oli eelmise aruandeperioodi lõpus ebakindel ega ole endiselt selgunud. Finantsaruannete kasutajatel on kasulik teada, et see ebakindlust tekitav asjaolu oli olemas juba eelmise aruandeperioodi lõpus ja milliseid abinõusid on selle lahendamiseks käesoleval perioodil tarvitusele võetud.

41 Juhul, kui (majandus)üksus muudab finantsaruannete objektide esitusviisi või liigitust, liigitab (majandus)üksus võrdlusandmed ümber, välja arvatud juhul, kui ümberliigitamine on teostamatu. Juhul, kui (majandus)üksus liigitab võrdlusandmed ümber, avalikustab (majandus)üksus:

a) ümberliigitamise olemuse;

▼**M5**

b) iga ümberliigitatud objekti või objektide liigi summa; ja

c) ümberliigitamise põhjuse.

42 Juhul kui võrdlusandmete ümberliigitamine on teostamatu, avalikustab (majandus)üksus:

a) summade ümberliigitamata jätmise põhjuse; ja

b) paranduste olemuse, mis oleks tulnud summade ümberliigitamisel läbi viia.

43 Perioodidevahelise informatsiooni võrreldavuse parandamine aitab finantsaruannete kasutajatel teha majandusotsuseid, eriti võimaldades finantsinformatsiooni trendide hindamist prognooside tegemise eesmärgil. Mõnikord on käesoleva perioodiga võrreldavuse saavutamiseks eelneva perioodi võrdleva informatsiooni ümberliigitamine praktiliselt teostamatu. Näiteks võib juhtuda, et (majandus)üksus ei ole eelmis(t)el perioodi(de)l kogunud andmeid selliselt, mis lubaks ümberliigitamist ja informatsiooni taasloomine ei pruugi olla teostatav.

44 IAS 8 käsitleb arvestusmeetodi muutuste või vigade parandamisega seotud võrdlusandmete korrigeerimist.

Esituse järjepidevus

45 (Majandus)üksus säilitab objektide esitamise ja liigitamise põhimõtted finantsaruannetes muutumatutena ühest perioodist teise, välja arvatud juhul kui:

a) oluliste muutuste tõttu (majandus)üksuse äritegevuses või (majandus)üksuse finantsaruannete läbivaatamise tulemusena on ilmne, et teistsugune esitusviis või liigitamine oleks sobivam, arvestades IAS 8-s esitatud arvestusmeetodite valiku- ja rakendamiskriteeriume; või

b) mõni IFRS nõuab muutust esitusviisis.

46 Näiteks võib oluline omandamine või müük või finantsaruannete esitusviisi läbivaatamine viidata asjaolule, et finantsaruanded tuleks esitada senisest erineval viisil. (Majandus)üksus muudab oma finantsaruannete esitusviisi ainult juhul, kui parandatud esitusviis annab usaldusväärset ja finantsaruannete kasutajatele asjakohasemat informatsiooni ja uuendatud struktuuri kasutatakse tõenäoliselt ka tulevikus, nii et võrreldavuse põhimõtet ei rikuta. Selliste muudatuste tegemisel esitusviisis peab (majandus)üksus oma võrdlusandmed vastavalt paragrahvidele 41 ja 42 ümber liigitama.

STRUKTUUR JA SISU

Sissejuhatus

47 Käesolev standard nõuab teatud informatsiooni avalikustamist finantsseisundi või koondkasumi aruandes, eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud) või omakapitali muutuste aruandes ja teiste kirjete avalikustamist kas aruannetes või lisades. IAS 7 *Rahavoogude aruanne* sätestab esitusviisi nõuded rahavoogude informatsioonile.

▼M5

48 Käesolev standard kasutab mõnikord mõistet „avalikustatav informatsioon” laias tähenduses, hõlmates finantsaruannetes kajastatud objekte. Teised IFRSid nõuavad samuti informatsiooni avalikustamist. Sellist informatsiooni avalikustamist võib esitada finantsaruannetes, kui käesolevas standardis või mõnes muus IFRSis ei ole sätestatud teisiti.

Finantsaruannete identifitseerimine

49 (Majandus)üksus identifitseerib selgelt finantsaruanded ja eraldab need muust samas avaldatud dokumendis sisalduvast informatsioonist.

50 IFRSid kehtivad ainult finantsaruannetele ja mitte tingimata muule aastaaruandes, regulatiivses dokumendis või muus dokumendis esitatud informatsioonile. Seetõttu on oluline, et finantsaruannete kasutajad suudaksid eristada IFRSide kohaselt koostatud informatsiooni muust informatsioonist, mis võib finantsaruannete kasutajatele kasulik olla, kuid mida standardid ei käsitle.

51 (Majandus)üksus identifitseerib selgelt iga finantsaruande ja nende lisad. Lisaks toob (majandus)üksus selgelt välja alljärgnevad andmed ja korduvalt, kui see on vajalik esitatud informatsiooni õigeks mõistmiseks:

a) aruandva (majandus)üksuse nimi või muud identifitseerimiseks vajalikud andmed ja mis tahes muutused sellistes andmetes võrreldes eelmise aruandeperioodi lõpuga;

b) kas finantsaruanded hõlmavad üksik(majandus)üksust või (majandus)üksuste rühma;

c) aruandeperioodi lõpukuupäev või periood, mida käsitlevad finantsaruanded või nende lisad;

d) esitusvaluuta määratletuna vastavalt IAS 21-le; ja

e) täpsusaste, mida kasutatakse finantsaruannetes arvandmete esitamisel.

52 (Majandus)üksus vastab paragrahvi 51 nõuetele, kui ta esitab lehekülgede, aruannete, lisade, veergude ja muu sellise asjakohased pealkirjad. Sellise informatsiooni parima esitusviisi kindlaksmääramine tugineb hinnangul. Näiteks juhul, kui (majandus)üksus esitab finantsaruanded elektroonilisel kujul, ei kasutata alati eraldi lehekülgi; (majandus)üksus esitab ülalmainitud andmed, et kindlustada finantsaruannetes sisalduva informatsiooni õige mõistmise.

53 (Majandus)üksus muudab tihti oma finantsaruanded paremini mõistetavaks, kui ta esitab informatsiooni tuhandetes või miljonites esitusvaluuta ühikutes. Selline esitusviis on aktsepteeritav seni, kuni (majandus)üksus avalikustab täpsusaste ja ei jäta olulist teavet aruandest välja.

Finantsseisundi aruanne

Finantsseisundi aruandes esitatavad andmed

54 Finantsseisundi aruanne sisaldab vähemalt järgmisi summasid esitavaid kirjeid:

a) materiaalsed põhivarad;

b) kinnisvarainvesteeringud;

▼**M5**

c) immateriaalsed varad;

d) finantsvarad (välja arvatud punktides e, h ja i toodud summad);

e) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud;

f) bioloogilised varad;

g) varud;

h) nõuded ostjate vastu ja muud nõuded;

i) raha ja raha ekvivalendid;

j) varade, mis on kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* liigitatud müügiks hoitavaks, või mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppidesse, kogusumma;

k) võlad tarnijatele ja muud võlad;

l) eraldised;

m) finantskohustised (välja arvatud punktides k ja l toodud summad);

n) tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad vastavalt IAS 12-le *Tulumaks*;

o) edasilükkunud tulumaksu kohustised ja edasilükkunud tulumaksu varad vastavalt IAS 12-le;

p) kohustised, mis kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppidesse kooskõlas IFRS 5-ga;

q) ►**M11** mittekontrolliv osalus ◄ (esitatakse omakapitali koosseisus); ja

r) emaettevõtte omanikele omistatav emiteeritud kapital ja reservid.

55 Finantsseisundi aruandes esitatakse täiendavaid kirjeid, alapealkirju ja vahesummasid, kui nende esitamine on oluline (majandus)üksuse finantsseisundi mõistmiseks.

56 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsseisundi aruandes käibe- ja põhivarad ning lühi- ja pikaajalised kohustised eraldi, ei liigita ta edasilükkunud tulumaksu vara (kohustisi) käibevaraks (lühiajalisteks kohustisteks).

57 Käesolev standard ei tee (majandus)üksusele ettekirjutusi kirjete esitamise järjekorra ega formaadi kohta. Paragrahvis 54 üksnes loetletakse kirjeid, mille olemus või otstarve on piisavalt erinevad, et õigustada finantsseisundi aruandes eraldi esitamist. Lisaks:

a) lisatakse täiendavaid kirjeid, kui objekti või samalaadsete objektide kogumi suurus, olemus või otstarve on selline, et eraldi esitamine on oluline (majandus)üksuse finantsseisundi mõistmiseks; ja

▼M5

b) võib objektide või samalaadsete objektide kogumi nimetusi ja järjekorda muuta sõltuvalt (majandus)üksuse tegevuse ja tehingute laadist, et anda (majandus)üksuse finantsseisundi mõistmiseks olulist teavet. Näiteks võib finantsasutus muuta eespool toodud kirjeldusi, et anda edasi informatsiooni, mis on asjakohane finantsasutuse tegevuse jaoks.

58 (Majandus)üksus otsustab täiendavate kirjete eraldi esitamise vajalikkuse üle järgmisi asjaolusid hinnates:

a) varade olemus ja likviidsus;

b) varade otstarve (majandus)üksuses; ja

c) kohustiste summad, olemus ja tasumise tähtajad.

59 Erinevate mõõtmisaluste kasutamine vara erinevate liikide puhul viitab asjaolule, et nende olemus või otstarve on erinev ja seega (majandus)üksus esitab need eraldi kirjetena. Näiteks materiaalsete põhivarade erinevaid liike võib vastavalt IAS 16 kajastada soetusmaksumuses või ümberhinnatud maksumuses.

Lühi- ja pikaajaline eristus

60 (Majandus)üksus esitab käibevarad ja põhivarad ning lühi- ja pikaajalised kohustised vastavalt paragrahvidele 66–76 oma finantsseisundi aruandes eraldi liikidena, välja arvatud juhul, kui likviidsusel põhinev esitusviis annab usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni. Sellisel juhul esitab (majandus)üksus kõik varad ja kohustised nende likviidsuse järjekorras.

61 Olenemata sellest, kumba esitusmeetodit on kasutatud, avalikustab (majandus)üksus hiljem kui kaheteist kuu möödumisel eeldatavalt laekuvad või tasutavad summad iga sellise vara ja kohustise kirje kohta, mis sisaldab summasid, mis eeldatavalt laekuvad või tasutakse:

a) mitte hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi, ja

b) hiljem kui kaksteist kuud pärast aruandeperioodi.

62 Kui (majandus)üksus tarnib kaupu või pakub teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul, siis käibe- ja põhivarade ning pika- ja lühiajaliste kohustiste eraldamine finantsseisundi aruandes annab kasulikku informatsiooni, eristades käibekapitalina ringleva netovara (majandus)üksuse pikaajalise kasutusega objektidest. Samuti võimaldab see esile tuua varad, mis jooksva äritsükli jooksul eeldatavalt realiseeritakse, ning kohustised, mis tuleb sama perioodi vältel ära tasuda.

▼**M5**

63 Mõnede (majandus)üksuste puhul, nagu näiteks finantsasutused, annab varade esitamine kasvavas või kahanevas likviidsusjärjekorras informatsiooni, mis on usaldusväärne ja asjakohasem kui esitamine lühi- ja pikaajalisuse eristuse alusel, kuna (majandus)üksus ei paku kaupu või teenuseid selgelt määratletava äritsükli jooksul.

64 Paragrahvi 60 rakendamisel on (majandus)üksusel lubatud esitada osad oma varad ja kohustised lühi- ja pikaajalise liigitatuse alusel ning teised likviidsusjärjekorras, kui selline esitus annab usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni. Vajadus segaesituseks võib tekkida juhul, kui (majandus)üksusel on erinevaid tegevusvaldkondi.

65 Informatsioon varade ja kohustiste eeldatavate realiseerimiskuupäevade kohta on kasulik (majandus)üksuse likviidsuse ja maksevõime hindamisel. IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustamine* nõuab finantsvarade ja finantskohustiste maksetähtaegade avalikustamist. Finantsvarad hõlmavad nõudeid ostjate vastu ja muid nõudeid ning finantskohustised võlgnevusi tarnijatele ja muid võlgnevusi. Informatsioon mitterahaliste varade, nagu näiteks varude realiseerumise eeldatava tähtaja ja selliste kohustiste, nagu näiteks eraldiste tasumise eeldatava tähtaja kohta on samuti kasulik, olenemata sellest, kas varad ja kohustised on liigitatud lühi- ja pikaajalisteks või mitte. Näiteks avalikustab (majandus)üksus varude summa, mis eeldatavalt realiseeritakse hiljem kui kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

Käibevarad

66 (Majandus)üksus liigitab vara käibevaraks siis, kui:

a) ta loodab vara realiseerida või kavatseb seda müüa või tarbida oma tavapärase äritsükli jooksul;

b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;

c) ta loodab selle realiseerida kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi; või

d) vara on raha või raha ekvivalent (nagu see on määratletud IAS 7-s), välja arvatud juhul, kui vara kasutamine vahetamiseks või kohustise tasumiseks on piiratud vähemalt kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi.

(Majandus)üksus liigitab kõiki teisi varasid põhivaradeks.

67 Käesolevas standardis kasutatav mõiste „põhivara” hõlmab pikaajalisi materiaalseid, immateriaalseid ning finantsvarasid. Standard ei keela alternatiivsete nimetuste kasutamist, kui nende tähendus on selge.

▼M8

68 (Majandus)üksuse äritsükkel on aeg, mis kulub protsessis kasutatavate varade omandamisest kuni nende realiseerimiseni raha või raha ekvivalentide vastu. Kui (majandus)üksuse tavapärane äritsükkel ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud. Käibevarad hõlmavad varasid (näiteks varud ja nõuded ostjate vastu), mida müüakse, tarbitakse või realiseeritakse tavapärase äritsükli jooksul ka juhul, kui neid eeldatavalt ei realiseerita kaheteistkümne kuu jooksul pärast aruandeperioodi. Käibevarad hõlmavad samuti varasid, mida hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil (näiteks teatavad finantsvarad, mida liigitatakse kauplemise eesmärgil hoitavateks kooskõlas IAS 39-ga), ja põhivarade lühiajalist osa.

▼M5

Lühiajalised kohustised

▼M22

69 (Majandus)-üksus liigitab kohustise lühiajaliseks siis, kui:

a) ta eeldatavasti arveldab kohustise oma tavapärase äritsükli jooksul;

b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil;

c) kohustis kuulub arveldamisele kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi; või

d) tal ei ole tingimusteta õigust kohustise arveldamist edasi lükata rohkem kui vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi (vt paragrahv 73). Kohustise tingimused, mis võiksid vastaspoole otsusel realiseeruda selle arveldamisena omakapitaliinstrumentide emiteerimise teel, ei mõjuta selle liigitamist.

(Majandus)-üksus liigitab kõik muud kohustised pikaajalisteks.

▼M5

70 Mõned lühiajalised kohustised, nagu võlad tarnijatele, töötajate palgakulude ja muude tegevuskuludega seotud viitvõlad, on osa (majandus)üksuse tavapärase äritsükli jooksul kasutatavast käibekapitalist. (Majandus)üksus liigitab selliseid jooksva äritegevusega seotud objekte lühiajalisteks kohustisteks isegi siis, kui nende tasumise tähtaeg on hiljem kui kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi. Samasugune tavapärane äritsükkel kehtib nii (majandus)üksuse varade kui ka kohustiste liigitamise puhul. Kui (majandus)üksuse tavapärane äritsükkel ei ole selgelt määratletav, siis loetakse selle pikkuseks kaksteist kuud.

▼M8

71 Muid lühiajalisi kohustisi ei tasuta jooksva äritsükli käigus, vaid need tuleb tasuda kaheteistkümne kuu jooksul pärast aruandeperioodi või neid hoitakse peamiselt kauplemise eesmärgil. Sellised kohustised on näiteks teatavad finantskohustised, mis liigitatakse IAS 39 kohaselt kauplemise eesmärgil hoitavateks, arvelduslaenud ja pikaajaliste finantskohustiste lühiajaline osa, dividendivõlad, tulumaksuvõlg ja muud jooksva äritegevusega mitteseotud võlgnevused. Pikaajaliseks finantseerimiseks kasutatavad finantskohustised (st need, mis ei kuulu majandusüksuse tavapärases äritsüklis kasutatava käibekapitali hulka), mida ei tule tasuda kaheteistkümne kuu jooksul pärast aruandeperioodi, on paragrahvide 74 ja 75 kohaselt pikaajalised kohustised.

▼**M5**

72 (Majandus)üksus liigitab oma finantskohustised lühiajalisteks, kui need tuleb tasuda kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi lõppu, isegi sellisel juhul kui:

a) esialgne tähtaeg oli pikem kui kaksteist kuud; ja

b) pikaajaline refinantseerimise või maksegraafiku muutmise leping on sõlmitud pärast aruandeperioodi lõppu ja enne finantsaruannete avaldamiseks heaks kiitmist.

73 Kui (majandus)üksus kavatseb ja ta omab õigust omal äranägemisel olemasoleva laenulepingu alusel kohustust refinantseerida või pikendada seda vähemalt kaheteistkümneks kuuks pärast aruandeperioodi, liigitatakse kohustus pikaajaliseks ka siis, kui see muidu tuleks tasuda lühema perioodi jooksul. Kui aga kohustuse refinantseerimine või pikendamine ei ole (majandus)üksuse otsustada (näiteks juhul, kui puudub refinantseerimise kokkulepe), ei arvesta (majandus)üksus võimalust kohustust refinantseerida ja liigitab kohustuse lühiajaliseks.

74 Kui (majandus)üksus rikub aruandeperioodi lõpus või enne seda pikaajalise laenu lepingus sätestatud tingimusi, mille tõttu muutub kohustis nõudmisel väljamaksmisele kuuluvaks, liigitab (majandus)üksus kohustise lühiajaliseks ka siis, kui laenuandja on pärast aruandeperioodi lõppu ja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist nõustunud rikkumise tõttu laenu mitte välja nõudma. (Majandus)üksus liigitab kohustise lühiajaliseks, kuna aruandeperioodi lõpus ei ole (majandus)üksusel tingimusteta õigust seda arveldust edasi lükata rohkem kui kaheteistkümneks kuuks alates nimetatud kuupäevast.

75 Samas (majandus)üksus liigitab kohustise lühiajaliseks kui laenuandja on aruandeperioodi lõpuks nõustunud andma ajapikendust, mis kehtib vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi lõppu ning mille jooksul (majandus)üksus saab lepingurikkumist kõrvaldada ja mille jooksul laenuandja ei saa nõuda kohest tagasimaksmist.

76 Kui lühiajalisteks kohustisteks liigitatud laenude puhul toimuvad aruandeperioodi lõpu ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel perioodil järgnevad sündmused, siis need kuuluvad mitte-korrigeerivate sündmustena avalikustamisele vastavalt IAS 10-le *Aruandeperioodi järgsed sündmused*:

a) pikaajaline refinantseerimine;

b) pikaajalise laenulepingu tingimuste rikkumise kõrvaldamine; ja

c) laenuandjalt pikaajalise laenulepingu rikkumise kõrvaldamiseks ajapikenduse saamine, mis kehtib vähemalt kaksteist kuud pärast aruandeperioodi lõppu.

Finantsseisundi aruandes või lisades esitatav informatsioon

77 (Majandus)üksus avalikustab kas finantsseisundi aruandes või selle lisades esitatud kirjete täiendavaid alajaotusi, mis on koostatud sobival viisil (majandus)üksuse tegevusest lähtudes.

▼M5

78 Alajaotuste detailsus sõltub IFRSide nõuetest ja vastavate summade suurusest, olemusest ja otstarbest. (Majandus)üksus kasutab paragrahvis 58 määratletud tegureid ka alajaotuse määramisel. Avalikustamine erineb iga objekti puhul, näiteks:

a) materiaalsete põhivarade objektid jagatakse liikidesse vastavalt IAS 16-le;

b) nõuded jagatakse nõueteks ostjate vastu, nõueteks seotud osapoolte vastu, ettemakseteks ja muudeks nõueteks;

c) varud jagatakse vastavalt IAS 2-le *Varud* sellistesse alajaotustesse nagu kaup, tootmisvarud, materjalid, lõpetamata toodang ja valmistooted;

d) eraldised jagatakse töötajate hüvitistega seotud eraldisteks ja muudeks eraldisteks; ja

e) omakapital ja reservid jagatakse erinevatesse liikidesse, nagu näiteks sissemakstud omakapital, ülekurss ja reservid.

79 (Majandus)üksus avalikustab kas finantsseisundi aruandes või omakapitali muutuste aruandes või lisades järgmised andmed:

a) aktsiakapitali iga liigi kohta:

i) lubatud aktsiate arv;

ii) emiteeritud ja täielikult tasutud aktsiate arv ning emiteeritud ja mittetäielikult tasutud aktsiate arv;

iii) aktsia nimiväärtus või asjaolu, et aktsiatel nimiväärtus puudub;

iv) perioodi alguses ja lõpus ringluses olevate aktsiate arvu võrdlus;

v) antud liigiga seotud õigused, eelised ja piirangud, sealhulgas dividendide jaotamise ja kapitali tagasimaksmise piirangud;

vi) (majandus)üksuse enda või selle tütar- või sidusettevõtete valduses olevad aktsiad; ja

vii) optsioonide ja aktsiate müügilepingute alusel emiteerimisele kuuluvad aktsiad, sealhulgas tingimused ja summad; ning

b) iga omakapitali reservi olemus ja eesmärgi kirjeldus.

80 (Majandus)üksus, millel puudub aktsiakapital, näiteks täis- või usaldusühing, avalikustab paragrahvi 79 punktis a nõutavaga võrdväärse informatsiooni, mis näitab igas omakapitali liigis aruandeperioodil toimunud muutusi ja iga omakapitali liigiga seotud õigusi, eeliseid ja piiranguid.

▼M6

80A Kui (majandus)üksus on liigitanud

a) (tagasi)müüdava finantsinstrumendi, mida liigitatakse omakapitaliinstrumendiks, või

▼M6

b) instrumendi, mis paneb (majandus)üksusele kohustuse anda teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumendiks,

ümber finantskohustiste ja omakapitali vahel, avalikustab ta igasse kategooriasse (finantskohustised või omakapital) ümberliigitatud või nendest eemaldatud summa ja selle ümberliigitamise ajastuse ning põhjuse.

▼M5

Koondkasumiaruanne

81 (Majandus)üksus esitab kõik aruandeperioodi jooksul kajastatud tulu- ja kuluobjektid kas:

a) ühes koondkasumiaruandes, või

b) kahes aruandes: kasumi ja kahjumi komponente esitavas aruandes (eraldiseisev ►M5 koondkasumi aruanne ◄) ja teises aruandes, mis algab kasumi või kahjumiga ja mis esitab muu koondkasumi komponente (koondkasumi aruanne).

Koondkasumiaruandes esitatavad andmed

82 Koondkasumiaruanne sisaldab vähemalt järgmisi kirjeid perioodi vastavate summade kohta:

a) müügitulu;

b) finantskulud;

c) osa kapitaliosaluse meetodil kajastatud sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste kasumist või kahjumist;

d) tulumaksu kulu;

e) koondsumma, mis koosneb:

i) lõpetatud tegevusvaldkondade tulumaksujärgsest kasumist või kahjumist ja

ii) lõpetatud tegevusvaldkondadesse kuuluvate varade või müügigruppide ümberhindamisel õiglasesse väärtusesse, millest on maha arvatud müügikulutused, või nende müügil kajastatud tulumaksujärgsest kasumist või kahjumist;

f) puhaskasum või -kahjum;

g) muu koondkasumi iga komponent liigitatuna oma olemuse järgi (välja arvatud punktis h kirjeldatud summad);

h) osa kapitaliosaluse meetodil kajastatud sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste muust koondkasumist; ja

i) koondkasum.

83 (Majandus)üksus avalikustab koondkasumiaruandes perioodi kasumi või kahjumi jaotusena järgmised objektid:

a) aruandeperioodi kasum või kahjum, mis kuulub:

i) ►M11 mittekontrollivale osalusele ◄, ja

ii) emaettevõtte omanikele;

▼**M5**

b) aruandeperioodi koondkasum, mis kuulub:

i) ►**M11** mittekontrollivale osalusele ◄, ja

ii) emaettevõtte omanikele;

84 (Majandus)üksus võib esitada paragrahvi 82 punktides a–f toodud kirjed ja paragrahvi 83 punktis a nimetatud informatsiooni eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (vt paragrahv 81).

85 (Majandus)üksus esitab täiendavaid kirjeid, alapealkirju ja vahesummasid koondkasumi aruandes ja eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud), kui see on oluline (majandus)üksuse finantstulemuse mõistmiseks.

86 Kuna (majandus)üksuse mitmesuguste tegevuste, tehingute ja muude sündmuste mõjud erinevad sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse osas, aitab finantstulemuse elementide avalikustamine mõista saavutatud finantstulemust ja prognoosida järgmiste perioodide tulemusi. (Majandus)üksus lisab koondkasumi aruandesse ja eraldiseisvasse ►**M5** koondkasumi aruandesse ◄ (kui see on esitatud) täiendavaid kirjeid ning ta muudab kirjete nimetusi või järjekorda, kui see on vajalik finantstulemuse elementide selgitamiseks. (Majandus)üksus arvestab selliseid asjaolusid nagu erinevate tulu- ja kuluelementide olulisus, olemus ja otstarve. Näiteks võib finantsasutus muuta nimetusi, et anda olulist informatsiooni finantsasutuse tegevuse jaoks. (Majandus)üksus ei saldeeri tulu- ja kuluobjekte, välja arvatud juhul, kui paragrahvis 32 toodud kriteeriumid on täidetud.

87 (Majandus)üksus ei esita koondkasumi aruandes ega eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud) ega lisades mingeid tulu- ja kuluobjekte erakorralise tulu või kuluna.

Aruandeperioodi kasum või kahjum

88 (Majandus)üksus kajastab kõiki tulu- ja kulu objekte aruandeperioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud juhul, kui seda ei nõuta või lubata teisiti mõnes IFRSis.

89 Mõnedes IFRSides määratletakse olukorrad, mil (majandus)üksus kajastab teatud objekte mujal, kui käesoleva perioodi kasumis või kahjumis. IAS 8 käsitleb kahte sellist olukorda: vigade korrigeerimine ja arvestusmeetodite muutuste mõju. Teistes IFRSides nõutakse või lubatakse *Raamistiku* tulu või kulu mõistele vastava muu koondkasumi väljajätmist kasumist või kahjumist (vt paragrahv 7).

Aruandeperioodi muu koondkasum

90 (Majandus)üksus avalikustab kas koondkasumi aruandes või selle lisades muu koondkasumi iga komponendiga, sealhulgas ümberliigitamiskannetega seotud tulumaksu summa.

91 (Majandus)üksus võib esitada muu koondkasumi iga komponendi kas:

a) pärast vastavaid maksumõjusid, või

▼M5

b) enne vastavaid maksumõjusid, näidates ühe summana kõigi nende komponentidega seotud tulumaksu kogusumma.

92 (Majandus)üksus avalikustab muu koondkasumi komponente puudutavad ümberliigitamiskanded.

93 Teised IFRSid määratlevad kas ja millal eelnevalt muu koondkasumi hulgas kajastatud summad liigitatakse ümber kasumisse või kahjumisse. Selliseid ümberliigitamisi nimetatakse käesolevas standardis ümberliigitamiskanneteks. Ümberliigitamiskandeid kajastatakse muu koondkasumi vastava komponendi korrigeerimisena perioodil, mil toimub ümberliigitamine kasumisse või kahjumisse. Näiteks kajastuvad müügivalmis finantsvarade müügil tekkinud kasumid käesoleva perioodi kasumis või kahjumis. Käesoleval perioodil või varasematel perioodidel võidi neid summasid kajastada realiseerimata kasumitena muus koondkasumis. Need realiseerimata kasumid tuleb muust koondkasumist maha arvata perioodil, mil realiseerimata kasumid liigitakse ümber kasumisse või kahjumisse, et vältida nende kahekordset kajastamist koondkasumis.

94 (Majandus)üksus võib esitada ümberliigitamiskanded kas koondkasumiaruandes või selle lisades. Lisades ümberliigitusi esitav (majandus)üksus esitab muu koondkasumi komponendid pärast nendega seotud ümberliigitusi.

95 Ümberliigitamised tekivad näiteks välismaise äriüksuse realiseerimisel (vt IAS 21), müügivalmis varade kajastamise lõpetamisel (vt IAS 39) ja kui maandatav tulevikutehing mõjutab kasumit või kahjumit (vt IAS 39 paragrahv 100 rahavoogude riskimaandamise osas).

96 Ümberliigitamiskanded ei teki ümberhindluse reservi muutusest vastavalt IAS 16-le või IAS 38-le või kindlaksmääratud hüvitistega pensioniplaanide aktuaarsetest kasumitest ja kahjumitest, mida on kajastatud vastavalt IAS 19 paragrahvile 93A. Neid komponente kajastatakse muus koondkasumis ja neid ei liigitata järgmistel perioodidel kasumisse või kahjumisse. Ümberhindluse reservi muutusi võib järgmistel perioodidel kanda üle jaotamata kasumisse vastavalt vara kasutamisele või selle kajastamise lõpetamisel (vt IAS 16 ja IAS 38). Aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid kajastatakse jaotamata kasumi koosseisus perioodil, mil neid kajastatakse muu koondkasumina (vt IAS 19).

Koondkasumi aruandes või lisades esitatav informatsioon

97 Kui tulu- või kuluobjektid on olulised, avalikustab (majandus)üksus eraldi nende olemuse ja summa.

▼**M5**

98 Tulu- ja kuluobjektide eraldi avalikustamist põhjustada võivad olukorrad on:

a) varude allahindlus neto realiseerimisväärtuseni või materiaalsete põhivarade allahindlus kaetava väärtuseni, samuti ka selliste allahindluste tühistamised;

b) (majandus)üksuse tegevuste ümberstruktureerimised ja mis tahes ümberstruktureerimiskulusid puudutavate eraldiste tühistamised;

c) materiaalsete põhivarade objektide müügid;

d) investeeringute müügid;

e) lõpetatud tegevusvaldkonnad;

f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused; ja

g) muud eraldiste tühistamised.

99 (Majandus)üksus esitab kasumis või kahjumis kajastatud kulude analüüsi, mis põhineb kas kulude olemusel või nende otstarbel (majandus)üksuse tegevuses, olenevalt kumb neist annab usaldusväärset ja asjakohasemat teavet.

100 (Majandus)üksustel soovitatakse paragrahvis 99 ettenähtud analüüs esitada koondkasumi aruandes või eraldiseisvas ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud).

101 Kulud liigitatakse alajaotustesse, et tuua esile finantstulemuse elemendid, mis võivad erineda sageduse, kasumi- või kahjumipotentsiaali ja prognoositavuse poolest. See analüüs esitatakse ühel kahest võimalikust viisist.

102 Esimene analüüsiviis on olemuspõhine kululiigitusmeetod. (Majandus)üksus liidab kasumis või kahjumis kajastatavad kulud vastavalt nende olemusele (näiteks amortisatsioon, materjalide ost, transpordikulu, hüvitised töötajatele ja reklaamikulu) jagamata neid ümber vastavalt nende otstarbele (majandus)üksuse tegevuses. Seda meetodit võib olla lihtne rakendada, sest kulude jaotamine otstarvete põhjal ei ole vajalik. Näide olemuspõhisest kululiigitusmeetodist:

Müügitulu		X
Muud tulud		X
Valmistoodete ja lõpetamata toodangu varude muutused	X	
Kasutatud tooraine ja kaubad	X	
Töötajate hüvitiste kulu	X	
Amortisatsioonikulu	X	
Muud kulud	X	
Kulud kokku		(X)
Kasum enne tulumaksu		X

▼M5

103 Teine analüüsiviis on „kulude otstarbe” või „müüdud toodete maksumuse” meetod ja selles liigitatakse kulud nende otstarbe järgi müüdud toodete maksumusega seotud kuludeks või näiteks turustus- või halduskuludeks. Selle meetodi kohaselt avalikustab (majandus)üksus vähemalt oma müüdud toodete maksumusega seotud kulud teistest kuludest eraldi. See meetod võib kasutajatele anda asjakohasemat teavet kui olemuspõhine kululiigitusmeetod, kuid kulude jaotamine otstarbe järgi võib olla meelevaldne ja suurel määral hinnanguline. Näide otstarbepõhisest kululiigitusest:

Müügitulu	X
Müüdud toodete maksumus	(X)
Brutokasum	X
Muud tulud	X
Turustuskulud	(X)
Halduskulud	(X)
Muud kulud	(X)
Kasum enne tulumaksu	X

104 Otstarbepõhist kululiigitusmeetodit kasutav (majandus)üksus avalikustab lisainformatsiooni kulude olemuse kohta, sealhulgas amortisatsioonikulu ja töötajate hüvitiste kulud.

105 Otstarbepõhise ja olemuspõhise kululiigitusmeetodi vahel tehtav valik sõltub ajaloolistest ja tootmisharuga seotud teguritest ning (majandus)üksuse olemusest. Mõlemad meetodid toovad esile need kulud, mis võivad otseselt või kaudselt muutuda seoses (majandus)üksuse müügi- või tootmistasemega. Kuna mõlemal meetodil on erinevate (majandus)üksuse tüüpide puhul omad eelised, nõutakse käesoleva standardiga, et juhtkond valib asjakohase ja usaldusväärsema esitusviisi. Otstarbepõhist kululiigitust kasutades on siiski nõutav lisainformatsiooni avalikustamine kulude olemuse kohta, sest see on kasulik tulevaste rahavoogude prognoosimiseks. Paragrahvis 104 on „töötajate hüvitised” sama tähendusega nagu IAS 19-s.

Omakapitali muutuste aruanne

▼M11

106 (Majandus)üksus esitab omakapitali muutuste aruande, milles näidatakse:

a) perioodi koondkasum, näidates eraldi emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele omistatavad kogusummad;

b) omakapitali iga komponendi kohta tagasiulatuva rakendamise või kooskõlas IAS 8-ga kajastatud tagasiulatuva korrigeerimise mõjud; ja

c) kehtetu ja

d) omakapitali iga komponendi kohta bilansilise (jääk)maksumuse võrdlus perioodi alguses ja lõpus, avalikustades eraldi muutused, mis tulenevad:

i) kasumist või kahjumist;

▼M11

ii) muu koondkasumi igast kirjest; ja

iii) tehingutest oma omanikeõigusi rakendavate omanikega, näidates eraldi omanike poolt tehtud sissemaksed ja neile tehtud väljamaksed ja muutused tütarettevõtete osalustes, mille tulemuseks ei ole kontrolli kadumine.

▼M5

107 (Majandus)üksus avalikustab kas omakapitali muutuste aruandes või selle lisades dividendide summa, mis on aruandeperioodi jooksul kajastatud väljamaksetena omanikele, ning vastava summa ühe aktsia kohta.

108 Paragrahvi 106 kohaselt sisaldavad omakapitali komponendid näiteks igat liiki sissemakstud omakapitali, igat liiki muu koondkasumi akumuleerunud jääki ja jaotamata kasumit.

109 Muutused (majandus)üksuse omakapitalis aruandeperioodi alguse ja lõpu vahel peegeldavad netovarade suurenemist või vähenemist aruandeperioodi jooksul. Välja arvatud muutused, mis tulenevad tehingutest oma omanikuõigusi rakendavate omanikega (nagu näiteks omakapitali sissemaksed, (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide tagasiostmine ja dividendid) ja selliste tehingutega otseselt seotud kulutustest, peegeldab omakapitali kogumuutus (majandus)üksuse antud perioodi tegevusest tulenevaid tulusid ja kulusid.

110 IAS 8-s nõutakse tagasiulatuvaid arvestusmeetodite muutuste mõjuga seotud korrigeerimisi määral, mil see on teostatav, välja arvatud juhul, kui üleminekusätted mõnes teises IFRSis nõuavad teisiti. Samuti nõutakse IAS 8-s, et korrigeerimised vigade parandamiseks tehtaks tagasiulatuvalt määral, mil see on teostatav. Tagasiulatuvad muudatused ja tagasiulatuvad korrigeerimised ei ole omakapitali muutused, vaid jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimised, välja arvatud juhul, kui mõnes rahvusvahelises finantsaruandlusstandardis nõutakse mõne muu omakapitali komponendi tagasiulatuvat korrigeerimist. Paragrahvi 106 punktis b nõutakse omakapitali muutuste aruandes iga omakapitali komponendi osas tehtud kogukorrigeerimise avalikustamist, kajastades eraldi arvestusmeetodite muutustest ja vigade korrigeerimisest tulenevad summad. Need korrigeerimised avalikustatakse iga eelnenud perioodi kohta ja perioodi alguse seisuga.

Rahavoogude aruanne

111 Rahavoogude informatsioon annab finantsaruannete kasutajatele aluse hinnata (majandus)üksuse võimet genereerida raha ja raha ekvivalente ja selle (majandus)üksuse vajadust neid rahavooge kasutada. IAS 7-s sätestatakse rahavoogude informatsiooni esitusviisi ja avalikustamise nõuded.

Lisad

Struktuur

112 Lisad:

a) esitavad informatsiooni finantsaruannete koostamise aluse ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta kooskõlas paragrahvidega 117–124;

b) avalikustavad IFRSidega nõutud informatsiooni, mida ei ole esitatud mujal finantsaruannetes; ja

▼M5

c) annavad informatsiooni, mida ei ole kusagil mujal finantsaruannetes esitatud, kuid mis on oluline nende mõistmiseks.

113 (Majandus)üksus esitab, niivõrd kui see on teostatav, lisad süstemaatiliselt. (Majandus)üksus viitab iga finantsseisundi ja koondkasumi aruannetes, eraldiseisvas ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud) ja omakapitali muutuste aruandes ning rahavoogude aruandes esitatud kirje vastavale lisades sisalduvale informatsioonile.

114 (Majandus)üksus esitab lisad tavaliselt alljärgnevalt toodud järjekorras, mis aitab kasutajatel finantsaruandeid paremini mõista ja neid teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega võrrelda:

a) kinnitus aruannete IFRSidele vastavuse kohta (vt paragrahv 16);

b) kokkuvõte olulistest rakendatud arvestusmeetoditest (vt paragrahv 117);

c) toetav informatsioon finantsseisundi ja koondkasumi aruandes, eraldiseisvas ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (kui see on esitatud), omakapitali muutuste aruandes ja rahavoogude aruandes esitatud objektide kohta nende aruannete ja kirjete esitamise järjekorras; ja

d) muu avalikustatav informatsioon, sealhulgas:

i) tingimuslikud kohustised (vt IAS 37) ja finantsseisundi aruandes kajastamata lepingulised siduvad tulevikukohustused; ja

ii) mittefinantsinformatsioon, näiteks (majandus)üksuse finantsriskide juhtimise eesmärgid ja poliitikad (vt IFRS 7).

115 Mõnes olukorras võib osutuda vajalikuks või soovitavaks muuta objektide järjestust lisades. Näiteks võib (majandus)üksus kajastada informatsiooni finantsinstrumentide kasumis või kahjumis kajastatud õiglaste väärtuste muutuste kohta koos nende lunastustähtaegu käsitletavate andmetega, kuigi esimesed on seotud koondkasumi aruande või eraldiseisva ►M5 koondkasumi aruandega ◄ (kui see on esitatud) ja viimased finantsseisundi aruandega. Siiski peab (majandus)üksus säilitama lisade süstemaatilise struktuuri niivõrd, kuivõrd see on teostatav.

116 (Majandus)üksus võib esitada lisad, mis annavad informatsiooni finantsaruannete koostamise aluste ja konkreetsete arvestusmeetodite kohta finantsaruannete eraldi osana.

Arvestusmeetodite avalikustamine

117 (Majandus)üksus avalikustab kokkuvõtte olulistest arvestusmeetoditest:

a) finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus (või -alused); ja

b) muud kasutatud arvestusmeetodid, mis on olulised finantsaruannete mõistmiseks.

▼M5

118 On oluline, et (majandus)üksus teavitab kasutajaid finantsaruannetes kasutatud mõõtmisalusest või -alustest (näiteks soetusmaksumus, hetkemaksumus, neto realiseerimisväärtus, õiglane väärtus või kaetav väärtus), kuna finantsaruande koostamise alus mõjutab oluliselt nende analüüsi. Kui (majandus)üksus kasutab finantsaruandes mitut mõõtmisalust, näiteks kui teatud varaliike kajastatakse ümberhinnatud väärtustes, piisab nende varade ja kohustiste liikide välja toomisest, mille suhtes üht või teist mõõtmisalust rakendatakse.

119 Otsustades selle üle, kas konkreetne arvestusmeetod tuleks avalikustada, kaalub juhtkond, kas see avalikustamine aitaks finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas tehingud, muud sündmused ja tingimused kajastuvad (majandus)üksuse finantstulemustes ja finantsseisundis. Konkreetsete arvestusmeetodite avalikustamine on kasutajaile eriti kasulik, kui need meetodid on valitud IFRSides lubatud alternatiivide hulgast. Üheks näiteks on informatsiooni avalikustamine selle kohta, kas ühisettevõtja kajastab oma osalust ühiselt kontrollitud (majandus)üksuses kasutades proportsionaalset konsolideerimist või kapitaliosaluse meetodit (vt IAS 31 *Osalemine ühisettevõtmistes*). Mõnedes IFRSides nõutakse spetsiifiliselt teatud arvestusmeetodite avalikustamist, kaasa arvatud juhtkonnapoolsed valikud erinevate lubatud meetodite vahel. Näiteks nõutakse IAS 16-s materiaalsete põhivarade liikide mõõtmisaluste avalikustamist.

120 Iga (majandus)üksus otsustab oma äritegevusest lähtudes, milliste arvestusmeetodite avalikustamist võiksid tema finantsaruannete kasutajad eeldada sellist tüüpi (majandus)üksuse puhul. Näiteks eeldavad finantsaruannete kasutajad tulumaksuga maksustatavate (majandus)üksuste puhul, et need avalikustavad arvestusmeetodid tulumaksu, kaasa arvatud edasilükkunud tulumaksukohustise ja –vara, kajastamise kohta. Kui (majandus)üksusel on olulisi välismaiseid äriüksusi või tehinguid välisvaluutas, eeldavad finantsaruannete kasutajad valuutakursi muutustest tekkinud kasumi ja kahjumi kajastamise arvestusmeetodite avalikustamist.

121 Arvestusmeetod võib olla oluline (majandus)üksuse äritegevuse olemusest tulenevalt isegi siis, kui käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide summad ei ole olulised. Samuti on asjakohane avalikustada kõik olulised arvestusmeetodid, mis ei ole IFRSide poolt spetsiifiliselt nõutud, aga mida (majandus)üksus on valinud ja rakendanud vastavalt IAS 8-le.

122 (Majandus)üksus avalikustab lisaks hinnanguid sisaldavatele otsustele (vt paragrahv 125) oluliste arvestusmeetodite kokkuvõttes või muudes lisades arvestusmeetodite rakendamisel tehtud juhtkonnapoolsed otsused, mis omavad kõige olulisemat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

123 Arvestusmeetodite rakendamisel teeb juhtkond lisaks hinnanguid sisaldavatele otsustele mitmesuguseid otsuseid, mis võivad oluliselt mõjutada tema poolt finantsaruannetes kajastatud summasid. Näiteks teeb juhtkond otsuseid, et määrata:

a) kas finantsvarad on lunastustähtajani hoitavad investeeringud;

▼M5

b) millal kantakse sisuliselt kõik finantsvarade ja renditavate varade omamisega seotud olulised riskid ja hüved üle teistele (majandus)üksustele;

c) kas teatud kaupade müügid on sisult finantseerimiskokkulepped, mistõttu nad ei tekita müügitulu; ja

d) kas (majandus)üksuse ja eriotstarbelise (majandus)üksuse vahelise suhte olemus viitab sellele, et (majandus)üksus kontrollib eriotstarbelist (majandus)üksust.

124 Osa kooskõlas paragrahviga 122 avalikustatud informatsioonist on nõutud teiste IFRSidega. Näiteks nõutakse IAS 27-s, et (majandus)üksus avalikustaks põhjused, miks (majandus)üksuse osalusega ei kaasne kontrolli investeerimisobjekti üle, mis ei ole tütarettevõte, kuigi (majandus)üksus omab otseselt või kaudselt läbi tütarettevõtete enam kui poolt investeerimisobjekti hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest. IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* nõutakse, et avalikustataks (majandus)üksuses välja töötatud kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatava kinnisvara või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvara vahel.

Peamised hindamisebakindluse allikad

125 (Majandus)üksus avalikustab lisades informatsiooni tulevikku puudutavate eelduste ja muude peamiste hindamisebakindluse allikate kohta aruandeperioodi lõpus, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste korrigeerimisi järgmisel majandusaastal. Nende varade ja kohustiste suhtes sisaldavad lisad andmeid alljärgneva kohta:

a) nende olemus; ja

b) nende bilansiline (jääk)maksumus aruandeperioodi lõpus

126 Mõnede varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste määramine nõuab hinnanguid ebakindlate tulevikusündmuste mõjude kohta nendele varadele ja kohustistele aruandeperioodi lõpus. Näiteks hiljutiste jälgitavate turuhindade puudumisel on vajalikud tulevikku suunatud hinnangud mõõtmaks materiaalsete põhivarade liikide kaetavat väärtust, tehnoloogilise iganemise mõju varudele, käimasoleva kohtuasja tulemustega seotud eraldisi ja selliseid pikaajalisi töötajate hüvitisi nagu pensionikohustused. Need hinnangud hõlmavad eeldusi selliste andmete kohta nagu rahavoogude või kasutatud diskontomäärade riskikorrigeerimised, tulevased muutused palkades ja tulevased muutused teisi kulutusi mõjutavates hindades.

127 Peamised eeldused ja muud peamised hindamisebakindluse allikad, mis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 125, on seotud hinnangutega, mis nõuavad juhtkonnalt kõige keerulisemaid, subjektiivsemaid või kompleksemaid otsuseid. Ebakindlate olukordade võimalikku tulevast lahendust mõjutavate tegurite ja eelduste arvu kasvuga kaasneb otsuste muutumine subjektiivsemaks ja keerulisemaks, mistõttu harilikult suureneb ka varade ja kohustiste bilansiliste (jääk) maksumuste oluliste korrigeerimiste võimalus.

▼M5

128 Paragrahvis 125 avalikustatud informatsioon ei ole nõutav selliste varade ja kohustiste kohta, mis kannavad olulist riski, et nende bilansilised (jääk)maksumused võivad järgmisel majandusaastal oluliselt muutuda, kui neid aruandeaasta lõpus mõõdetakse õiglases väärtuses, mis tugineb hiljutistel jälgitavatel turuhindadel. Sellised õiglased väärtused võivad oluliselt muutuda järgmisel majandusaastal, kuid neid muutusi ei põhjusta kasutatud eeldused või muud hindamisebakindluse allikad aruandeperioodi lõpus.

129 (Majandus)üksus esitab paragrahvis 125 nimetatud avalikustatava informatsiooni viisil, mis aitab finantsaruannete kasutajatel mõista juhtkonna poolt tehtud otsuseid tuleviku kohta ja muude hindamisebakindluse allikate kohta. Antud informatsiooni olemus ja ulatus varieerub vastavalt eelduste ja muude asjaolude olemusele. Näited (majandus)üksuse poolt avalikustatavast informatsioonist on:

a) eelduste või muude hindamisebakindluste olemus;

b) bilansiliste (jääk)maksumuste tundlikkus nende arvutuste aluseks olevate meetodite, eelduste ja hinnangute suhtes, kaasa arvatud tundlikkuse põhjused;

c) eeldatav ebakindla olukorra lahendus ja ebakindlusest mõjutatud varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste põhjendatult võimalike tulemuste vahemik järgmisel majandusaastal; ja

d) seletus muutustele varem tehtud eeldustes vastavate varade ja kohustiste osas, kui ebakindlus jääb lahendamata.

130 Käesolevas standardis ei nõuta, et (majandus)üksus avalikustaks informatsiooni eelarve kohta või prognoose paragrahvis 125 toodud teabe avalikustamisel.

131 Mõnikord ei ole võimalik avalikustada eelduste või muu hindamisebakindluse allikate võimalike mõjude ulatust aruandeperioodi lõpus. Sellistel juhtudel avalikustab (majandus)üksus asjaolu, et olemasolevate teadmiste kohaselt on põhjendatult võimalik, et järgmisel majandusaastal võib eeldatust erinevate tulemuste puhul osutuda vajalikuks korrigeerida oluliselt vastava vara või kohustise bilansilist (jääk) maksumust. Igal juhul avalikustab (majandus)üksus mingi eelduse poolt mõjutatud konkreetse vara või kohustise (või varade ja kohustiste liikide) bilansilise (jääk)maksumuse ja olemuse.

132 Paragrahvis 122 nimetatud avalikustatav informatsioon teatud juhtkonnapoolsete otsuste kohta, mida juhtkond tegi (majandus)üksuse arvestusmeetodite rakendamisel, ei ole seotud paragrahvis 125 nõutud avalikustatava informatsiooniga peamiste hindamisebakindluste allikate kohta.

133 Teised IFRSid nõuavad mõnede eelduse avalikustamist, mis oleks vastasel korral nõutavad kooskõlas paragrahviga 125. Näiteks nõutakse IAS 37-s, et teatud olukordades avalikustataks tuleviku sündmusi puudutavad peamised eeldused, mis mõjutavad eraldiste liike. IFRS 7-s nõutakse, et avalikustataks olulised eeldused, mida kasutatakse õiglases väärtuses kajastatavate finantsvarade ja finantskohustiste õiglaste väärtuste hindamisel. IAS 16-s nõutakse, et avalikustataks olulised eeldused, mida kasutatakse materiaalsete põhivarade ümberhinnatud objektide õiglase väärtuse hindamisel.

▼M5

Kapital

134 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata (majandus)üksuse eesmärke, poliitikaid ja protsesse kapitali haldamisel.

135 Et vastata paragrahvile 134, avalikustab (majandus)üksus järgmise informatsiooni:

a) kvalitatiivne informatsioon kapitali haldamise eesmärkidest, poliitikatest ja protsessidest, kaasa arvatud:

i) kirjeldus sellest, mida ta haldab kapitalina;

ii) kui (majandus)üksus peab vastama väliselt kehtestatud kapitali haldamise tingimustele, nende nõuete olemus ja viis, kuidas need nõuded on rakendatud kapitali haldamisel; ja

iii) kuidas ta täidab oma kapitali haldamise eesmärke.

b) kokkuvõtlikud kvantitatiivsed andmed selle kohta, mida ta haldab kapitalina. Mõned (majandus)üksused peavad mõningaid finantskohustisi (nt allutatud võla mõned vormid) kapitali osaks. Teised (majandus)üksused ei pea kapitaliks omakapitali mõningaid komponente (nt komponendid, mis tekivad rahavoogude riskimaandamisel).

c) kõik punktide a ja b muutused võrreldes eelneva perioodiga.

d) kas ta perioodi jooksul vastas väliselt kehtestatud kapitalinõuetele, mida ta peab järgima.

e) juhul kui (majandus)üksus ei vastanud sellistele väliselt kehtestatud kapitalinõuetele, sellise mittevastavuse tagajärjed.

(Majandus)üksus kasutab sellisteks avalikustamisteks (majandus)üksusesiseselt juhtkonna võtmeisikutele esitatud informatsiooni.

136 (Majandus)üksus võib hallata kapitali mitmel erineval viisil ja temalt võidakse nõuda vastavust mitmetele erinevatele kapitalinõuetele. Näiteks võivad segakontserni kuuluda (majandus)üksused, mis tegelevad kindlustus- ja pangandustegevusega ning need (majandus)üksused võivad tegutseda erinevates jurisdiktsioonides. Kui ühine kapitalinõuete ja kapitali haldamisviiside avalikustamine ei anna kasulikku informatsiooni või moonutab finantsaruande kasutaja arusaama (majandus)üksuse kapitaliallikatest, avalikustab (majandus)üksus eraldi informatsiooni iga (majandus)üksusele kehtiva kapitalinõude kohta.

▼M6

Omakapitaliks liigitatud (tagasi)müüdavad finantsinstrumendid

136A (Majandus)üksus avalikustab omakapitaliinstrumendiks liigitatud (tagasi)müüdavate finantsinstrumentide kohta (kui seda ei ole mujal avalikustatud):

a) summaarsed kvantitatiivsed andmed omakapitaliks liigitatud summa kohta;

▼M6

b) oma eesmärgid, poliitik ja protsessid, millega ta juhib oma kohustust instrumente tagasi osta või lunastada, kui seda nõuavad instrumentide omanikud, kaasa arvatud kõik eelmisest perioodist alates toimunud muutused;

c) eeldatava raha väljavoo finantsinstrumentide nimetatud liigi lunastamisel või tagasiostmisel ja

d) informatsiooni selle kohta, kuidas määrati kindlaks eeldatav raha väljavoog lunastamisel või tagasiostmisel.

▼M5

Muu avalikustatav informatsioon

137 (Majandus)üksus avalikustab lisades:

a) dividendide summa, mille kohta on tehtud jaotusettepanek või mille jaotamine on välja kuulutatud enne finantsaruannete kinnitamist aga mida ei ole kajastatud aruandeperioodi väljamaksena omanikele, ja vastav summa aktsia kohta; ja

b) eelisaktsiate kõikide mittekajastatud kumulatiivsete dividendide summa.

▼M6

138 (Majandus)üksus avalikustab järgneva, kui seda ei ole avalikustatud mujal finantsaruannetega koos avaldatud informatsioonis:

a) (majandus)üksuse alaline asukoht ja õiguslik vorm, asutamiskohajärgne riik ja registreeritud asukoha aadress (või peamine tegevuskoht, kui see erineb registreeritud asukohast);

b) (majandus)üksuse äritegevuse ja põhitegevusvaldkondade olemuse kirjeldus;

c) emaettevõtte ja kontserni kõrgeima emaettevõtte nimi ja

d) kui tegemist on piiratud elueaga (majandus)üksusega, informatsioon selle eluea pikkuse kohta.

▼M5

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

139 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasemale perioodile, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M11

139A IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahv 106. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼**M6**

139B 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) muutis paragrahvi 138 ja lisas paragrahvid 8A, 80A and 136A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samaaegselt IAS 32-ga, IAS 39-ga, IFRS 7-ga ja IFRIC 2-ga *Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid* seotud muudatusi.

▼**M8**

139C 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarendustega muudeti paragrahvid 68 ja 71. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M22**

139D Paragrahv 69 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M5**

IAS 1 (PARANDATUD 2003) TAGASIVÕTMINE

140 Käesolev standard asendab IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*, parandatud 2003.a. ja muudetud 2005.a.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 2

Varud

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada varude arvestuslik käsitlus. Varude arvestuse põhiküsimuseks on soetusmaksumuse suurus, milles vara kajastada ja edasi kanda kuni temaga seotud tulude kajastamiseni. Käesolevas standardis antakse juhiseid soetusmaksumuse määramise ning selle edasise kuluna kajastamise kohta, kaasa arvatud võimalikud allahindlused netorealiseerimisväärtuseni. Standardis antakse ka juhiseid soetusmaksumuse arvestusvalemite kohta, mida kasutatakse varude soetusmaksumuse määramiseks.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varude suhtes, välja arvatud:

a) lõpetamata toodang, mis tekib ehituslepingute, kaasa arvatud nendega otseselt seotud teeninduslepingute raames (vt IAS 11 „Ehituslepingud”);

b) finantsinstrumendid (vt IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine” ja IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine)” ja

c) põllumajandustegevusega seotud bioloogilised varad ja põllumajandustoodang lõikuse hetkel (vt IAS 41 „Põllumajandus”).

3 Käesolevat standardit ei rakendata varude mõõtmisel, mida omavad:

a) põllumajandus- ja metsandussaaduste, lõikusejärgselt toodetud põllumajandustoodangu ning mineraalide ja mineraaltoodete tootjad sel määral, mil neid mõõdetakse netorealiseerimisväärtuses vastavalt nende majandusharude heale tavale. Kui neid varusid mõõdetakse netorealiseerimisväärtuses, kajastatakse nimetatud väärtuse muutusi muutuse toimumise perioodi kasumaruandes.

b) kauba vahendajad-kauplejad, kes mõõdavad oma varusid õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, kajastatakse õiglase väärtuse muutusi, millest on maha arvatud müügikulutused, muutuse toimumise perioodi ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

4 Paragrahvi 3 punktis a nimetatud varusid mõõdetakse teatud tootmisetappides netorealiseerimisväärtuses. See toimub näiteks juhul, kui põllumajanduskultuurid on koristatud või mineraalid kaevandatud ning nende müük on kindlustatud *forvard*-lepingu või riikliku garantiiga, või kui eksisteerib aktiivne turg ning müügi ebaõnnestumise oht ei ole märkimisväärne. Selliste varude suhtes ei kehti üksnes käesoleva standardi mõõtmisnõuded.

5 Kauba vahendajad-kauplejad on need, kes ostavad või müüvad kaupa teiste nimel või omal käel. Paragrahvi 3 punktis b nimetatud varud on peamiselt omandatud müügi eesmärgil lähitulevikus ja kasumi saamiseks hinnamuutuste või vahendajate-kauplejate juurdehindluse määra arvelt. Kui neid varusid mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused, ei kehti nende suhtes üksnes käesoleva standardi mõõtmisnõuded.

▼B

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Varud on varad:

a) mida hoitakse müügiks tavapärase äritegevuse käigus;

b) mida parajasti toodetakse niisuguse müügi eesmärgil või

c) mis esinevad materjalide või tarvikutena, mida tarbitakse tootmisprotsessis või teenuste osutamisel.

Netorealiseerimisväärtus on tavapärases äritegevuses kasutatav hinnanguline müügihind, millest on maha arvatud toote lõpetamiseks ja müügi sooritamiseks vajalikud hinnangulised kulutused.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

7 Netorealiseerimisväärtus viitab netosummale, mida (majandus)üksus loodab saada varude müügist tavapärase äritegevuse käigus. Õiglane väärtus peegeldab summat, mille eest samu varusid võiks vahetada teadlike ja huvitatud ostjate ja müüjate vahel turul. Esimene on (majandus)üksusespetsiifiline väärtus; teine ei ole. Varude netorealiseerimisväärtus ei pruugi võrduda õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused.

8 Varud hõlmavad ostetud ja edasimüügiks hoitavaid kaupu, kaasa arvatud näiteks jaemüüja ostetud ja edasimüügi eesmärgil hoitav kaup või edasimüügi eesmärgil hoitav maa ja muu kinnisvara. Samuti kuuluvad varude hulka (majandus)üksuse poolt toodetud valmistoodang või tootmises olev lõpetamata toodang ning ka materjalid ja tarvikud, mis ootavad kasutamist tootmisprotsessis. Teenuse osutaja puhul hõlmavad varud teenuse kulutusi, nagu kirjeldatakse paragrahvis 19 ja mille puhul (majandus)üksus ei ole veel kajastanud nendega seotud tulu (vt IAS 18 „Müügitulu”).

VARUDE MÕÕTMINE

9 Varusid mõõdetakse kas soetusmaksumuses või netorealiseerimisväärtuses, olenevalt sellest, kumb on madalam.

Varude soetusmaksumus

10 Varude soetusmaksumus sisaldab kõiki ostu-, töötlemis- ja muid kulutusi, ilma milleta varud ei oleks olemasolevas asukohas ega tööseisundis.

Ostukulutused

11 Varude ostukulutuste hulka kuuluvad ostuhind, imporditollimaksud ja muud maksud (välja arvatud need, mida maksuhaldur (majandus)üksusele hiljem ei tagasta) ning transpordi-, käitlemis- ja muud valmistoodangu, materjalide ja teenuste omandamisega otseselt seotud kulutused. Kaubanduslikud allahindlused, hinnaalandid ja muu selline arvatakse ostukulutuste määramisel maha.

▼B

Töötlemiskulutused

12 Varude töötlemiskulutuste hulka kuuluvad toodanguühikutega otseselt seotud kulud, nagu otsesed tööjõukulud. Need sisaldavad ka materjali valmistoodanguks muutmisel tekkivaid süstemaatiliselt toodetele jaotatavaid tootmise püsivaid ja muutuvaid üldkulusid. Tootmise püsivad üldkulud on need toodangu kaudsed kulud, mis olenemata toodangu mahust jäävad suhteliselt muutumatuks, näiteks tehase hoonete ja seadmete kulum ja hooldus ning tehase juhtimis- ja halduskulud. Tootmise muutuvad üldkulud on need kaudsed toodangu kulud, mis muutuvad otseselt või peaaegu otseselt koos muutustega toodangu mahus, näiteks kaudsed materjalikulud ja kaudsed tööjõukulud.

13 Tootmise püsivate üldkulude jaotamine töötlemiskulutustele põhineb tootmisseadmete normaalvõimsusel Normaalvõimsus on teatud ajaperioodide või aastaaegade jooksul normaalsetes tingimustes keskmine eeldatavalt toodetav toodang, arvestades plaanilisest hooldusest tekkivat võimsuskadu. Tegelikku tootmisvõimsuse taset võib kasutada juhul, kui see on ligilähedane normaalvõimsusele. Igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude maht ei suurene madala tootmistaseme või tootmisseisakute tõttu. Jaotamata üldkulusid kajastatakse kuludena nende tekkimise perioodil. Ebatavaliselt suure tootmismahuga perioodidel vähendatakse igale toodanguühikule jaotatud püsivate üldkulude mahtu nii, et varusid ei mõõdeta soetusmaksumusest kõrgemas maksumuses. Tootmise muutuvad üldkulud jaotatakse igale toodanguühikule tootmisseadmete tegeliku kasutamise alusel.

14 Tootmisprotsessis võidakse toota samaaegselt mitut toodet. See toimub näiteks, kui ühe ja sama tootmisprotsessi tulemusena valmivad samaaegselt mitut toodet, või juhul, kui väljundiks on põhi- ja kõrvaltoode. Kui iga toote valmistamiseks tehtud kulutusi ei ole võimalik täpselt eristada, jaotatakse need toodetele põhjendatud ja järjepideval alusel. Jaotamine võib näiteks põhineda iga toote suhtelisel müügiväärtusel kas tootmisprotsessi etapis, mil tooted muutuvad üksteisest eristatavaks, või tootmise lõppjärgus. Enamik kõrvaltooteid on oma olemuselt ebaolulised. Sellisel juhul mõõdetakse neid enamasti netorealiseerimisväärtuses ning see maksumus lahutatakse põhitoote soetusmaksumusest. Selle tulemusena ei erine põhitoote ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus oluliselt tema soetusmaksumusest.

Muud kulutused

15 Muid kulutusi kajastatakse varude soetusmaksumuse koosseisus ainult sel määral, mil neid tehakse varude olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse viimisel. Näiteks võib olla kohane lisada varude soetusmaksumusele mittetootmislikud üldkulud või spetsiifilistele klientidele mõeldud toodete kujundamisega seotud kulutused.

16 Kulutused, mida ei arvata varude soetusmaksumuse hulka ning mida kajastatakse nende tekkeperioodi kuludena, on näiteks:

a) ebatavaliselt suured materjali-, tööjõu- või muud tootmiskulude kaod;

▼B

b) laokulud, välja arvatud juhul, kui need on vältimatud tootmisprotsessis enne järgmist tootmisetappi;

c) üldhalduskulud, mis ei ole vajalikud varude viimiseks nende olemasolevasse asukohta ja tööseisundisse, ja

d) müügikulutused.

17 IAS 23 „Laenukasutuse kulutused” määratleb need piiratud asjaolud, mil varude soetusmaksumusse arvatakse ka laenukasutuse kulutused.

18 (Majandus)üksus võib osta varusid tavapärasest pikemate maksetähtaegadega. Kui kokkulepe sisaldab sisult finantseerimise komponenti, kajastatakse seda komponenti, näiteks tavapärase maksetingimustega ostuhinna ja makstud summa vahet, finantseerimisperioodi jooksul intressikuluna.

Teenuse osutaja varude soetusmaksumus

19 Kui teenuse osutajad omavad varusid, mõõdetakse neid nende tootmiskuludes. Antud kulutused sisaldavad peamiselt tööjõukulusid ja muid teenuse osutamisega otseselt seotud personalikulusid, kaasa arvatud kulutused juhtivpersonalile ning seotud üldkulud. Müügi- ja üldhalduspersonaliga seotud tööjõukulusid ja muid kulutusi ei lisata soetusmaksumusele, vaid neid kajastatakse vastava tekkeperioodi kuludena. Teenuse osutaja varude soetusmaksumus ei sisalda kasumimarginaali ega mitteseotud lisakulusid, milliseid teenuse osutajad on sageli hinnakujundusel arvestanud.

Bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangu soetusmaksumus

▼M8

20 Kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus* mõõdetakse (majandus)üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangu varusid nende esmasel kajastamisel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused lõikuse hetkel. Seda loetakse käesoleva standardi mõistes varude soetusmaksumuseks antud kuupäeval.

▼B

Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodid

21 Varude soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid, nagu normkulutuse meetod või jaehinna meetod, võib kasutada praktilistel kaalutlustel, kui tulemused on ligilähedased soetusmaksumusele. Normkulutuste puhul võetakse arvesse materjali ja tarvikute, tööjõu, efektiivsuse ja tootmisvõimsuse kasutamise normtasemed. Neid vaadatakse regulaarselt üle ning vajaduse korral korrigeeritakse vastavalt tegelikele tingimustele.

22 Jaehinna meetodit kasutatakse sageli jaekaubanduses, et mõõta varusid, mis sisaldavad suurt arvu kiiresti muutuvaid sarnaste marginaalidega objekte, mille suhtes on ebaotstarbekas kasutada teisi soetusmaksumuse mõõtmise meetodeid. Varude soetusmaksumus määratakse, vähendades varude müügiväärtust vastava brutorentaablusmäära protsendi võrra. Kasutatav protsent võtab arvesse varud, mis on hinnatud nende esialgsest müügihinnast madalamaks. Tihti rakendatakse iga jaemüügi osakonna suhtes keskmist protsenti.

▼B

Soetusmaksumuse arvestusvalemid

23 Juhul kui üksikud varude objektid on üksteisest selgelt eristatavad ning konkreetsete projektide raames toodetud ja eraldatud, lähtutakse kaupade ja teenuste soetusmaksumuse kindlaksmääramisel iga objekti soetamiseks tehtud kulutustest.

24 Iga varuobjekti soetusmaksumuse kindlaksmääramisel lähtutakse konkreetselt antud objektile tehtud kulutustest. See on asjakohane käsitlus mingi kindla projektiga seotud objektide puhul, olenemata sellest, kas need on ostetud või toodetud. Samas kui objektide hulk on suur ning objektid ei ole üksteisest selgelt eristatavad, on iga objekti soetusmaksumuse kindlaksmääramine otstarbetu. Sellisel juhul võib kasutada varudesse alles jäävate objektide valikumeetodit, et leida eelnevalt kindlaksmääratud mõju kasumile või kahjumile.

25 Varude soetusmaksumus, välja arvatud paragrahvis 23 kirjeldatud varude puhul, määratakse kindlaks, kasutades lihtjärjekorra (FIFO) või kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemit. (Majandus)üksus kasutab kõigi samalaadsete ja üksuses sama kasutusega varude suhtes sama soetusmaksumuse arvestusvalemit. Erinevat laadi ja kasutusega varude suhtes võivad erinevad soetusmaksumuse arvestusvalemid olla põhjendatud.

26 Näiteks (majandus)üksuse ühes ärisegmendis kasutatud varudel võib olla teises ärisegmendis kasutatud sama tüüpi varudest erinev kasutus. Samas ei ole varude geograafilise asukoha (või vastavate maksureeglite) erinevus iseenesest piisav õigustamaks erinevate soetusmaksumuse arvestusvalemite kasutamist.

27 FIFO valemi rakendamisel eeldatakse, et esimeses järjekorras ostetud või toodetud varuobjektid müüakse esimesena, mistõttu perioodi lõpus jäävad varudesse need objektid, mis on ostetud või toodetud viimasena. Kaalutud keskmise soetusmaksumuse arvestusvalemi rakendamisel loetakse iga üksiku objekti soetusmaksumuseks sarnaste objektide perioodi alguse soetusmaksumuse ja perioodi jooksul soetatud või toodetud objektide soetusmaksumuse kaalutud keskmist. Keskmist võib arvutada perioodipõhiselt või iga täiendava partii saabumise järel, sõltuvalt (majandus)üksuse tingimustest.

Netorealiseerimisväärtus

28 Varude soetusmaksumus hinnatakse alla juhul, kui varud on kahjustatud, täielikult või osaliselt kasutuskõlbmatud või kui nende müügihind on langenud. Varude soetusmaksumus hinnatakse alla ka siis, kui toote eeldatavad kulud vara valmistamiseks või eeldatavad müügikulud on suurenenud. Varude soetusmaksumuselt netorealiseerimisväärtuseni allahindamise praktika on kooskõlas seisukohaga, et varasid ei tohiks kajastada suuremas väärtuses, kui on nende hinnanguline müügi- või kasutusväärtus.

29 Üldjuhul hinnatakse varud alla netorealiseerimisväärtuseni üksikobjektide kaupa. Siiski võib teatud asjaoludel osutuda otstarbekaks rühmitada sarnaseid või omavahel seotud objekte. Selline olukord võib esineda ühe ja sama tootegrupiga seotud varude objektide puhul, millel on sarnane otstarve või lõppkasutus, mida toodetakse ja turustatakse samas geograafilises piirkonnas ning mida ei ole otstarbekas hinnata eraldi teistest sama tootegrupi objektidest. Ei ole asjakohane hinnata varusid alla nende liigituse alusel, nagu näiteks valmistoodang või kõik teatud tegevussegmendi varud. Teenuse osutajad määravad tavaliselt kindlaks kulutused iga teenuse kohta, mille eest võetakse eraldi müügihinda. Seetõttu käsitletakse igat sellist teenust eraldiseisva objektina.

▼B

30 Netorealiseerimisväärtuse hinnangud põhinevad kõige usaldusväärsematel tõenditel, mis on kättesaadavad hinnangute tegemise ajal varude eeldatava realiseerimisväärtuse kohta. Nendes hinnangutes võetakse arvesse pärast perioodi lõppu aset leidnud sündmustega otseselt seotud hinna või kulude kõikumisi sel määral, mil need sündmused kinnitavad perioodi lõpus ilmnenud olukorda.

31 Netorealiseerimisväärtuse määramisel võetakse arvesse ka varude hoidmise eesmärki. Näiteks põhineb siduvate müügi- või teeninduslepingute täitmiseks hoitavate varude netorealiseerimisväärtus lepinguhinnal. Kui müügilepingud ei kata hoitavate varude kogust, põhineb ülejäägi netorealiseerimisväärtus üldistel müügihindadel. Eraldised võivad tuleneda laoseisu ületavatest siduvatest müügi- või ostulepingutest. Selliseid eraldisi käsitletakse IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad".

32 Varude tootmiseks hoitavaid materjale ja tarvikuid ei hinnata alla juhul, kui neist valmistatavad valmistooted suudetakse eeldatavasti müüa soetusmaksumuses või sellest kõrgemas väärtuses. Kui aga materjalide hinnalangus viitab sellele, et valmistoodangu soetusmaksumus ületab netorealiseerimisväärtuse, hinnatakse materjalid alla nende netorealiseerimisväärtuseni. Sellisel juhul võib materjalide asendusmaksumus olla nende netorealiseerimisväärtuse parimaks olemasolevaks mõõtmisaluseks.

33 Igal järgneval perioodil hinnatakse netorealiseerimisväärtust uuesti. Kui asjaolud, mis eelnevalt põhjustasid varude soetusmaksumuse allahindamise, ei eksisteeri enam või kui esineb selgeid tõendeid netorealiseerimisväärtuse suurenemise kohta muutunud majandustingimuste tõttu, tühistatakse allahindlus (s.o tühistamine on piiratud esialgse allahindluse summaga), nii et uus ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kas soetusmaksumus või korrigeeritud netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on väiksem. Selline olukord leiab aset näiteks siis, kui varuobjekt, mida müügihinna languse tõttu kajastatakse netorealiseerimisväärtuses, on järgneval perioodil endiselt alles ning selle müügihind on vahepeal tõusnud.

KULUNA KAJASTAMINE

34 Varude müümisel kajastatakse nende ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kuluna samal perioodil, mil kajastatakse nendega seotud tulu. Varude allahindlusi netorealiseerimisväärtusele ning kõiki varude kadusid kajastatakse kuluna sel perioodil, mil leiab aset allahindlus või kadu. Varude netorealiseerimisväärtuse suurenemisest tulenevad tühistatud allahindluse summad kajastatakse varude kulu summa vähendamisena perioodil, mil tühistamise toimub.

35 Mõned varud võib jaotada teistele varakontodele, näiteks varud, mida kasutatakse omatoodetud materiaalsete põhivarade koostisosadena. Sellisel viisil muu vara hulka arvestatud varud kajastatakse kuluna antud vara kasuliku tööea jooksul.

▼B

AVALIKUSTAMINE

36 Finantsaruannetes avalikustatakse:

a) varude mõõtmisel kasutatud arvestusmeetodid, kaasa arvatud kasutatud soetusmaksumuse arvestusvalem;

b) varude bilansiline brutomaksumus ja (majandus)üksuse asjakohaste liigituste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

c) õiglases väärtuses kajastatavate varude ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, millest on maha arvatud müügikulutused;

d) perioodi jooksul kulusse kantud varude summa;

e) perioodi jooksul kulusse kantud mahakantud varude summa kooskõlas paragrahviga 34;

f) varasemalt allahinnatud varude allahindluse tühistamise summad, mille tõttu on perioodi kuludena kajastatud mahakantud varude summat vähendatud kooskõlas paragrahviga 34;

g) asjaolud või sündmused, mis on põhjustanud varude allahindluse tühistamise kooskõlas paragrahviga 34, ning

h) kohustiste tagatisena panditud varude ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus.

37 Informatsioon varude erinevate liikide ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ning nende varade muutuste ulatuse kohta on finantsaruande kasutajatele kasulik. Varud liigitatakse tavaliselt kaupadeks, tootmistarvikuteks, materjalideks, lõpetamata toodanguks ja valmistoodanguks. Teenuse osutaja varusid võib kirjeldada kui lõpetamata toodangut.

38 Varud, mis on perioodi jooksul kajastatud kuluna, millele sageli viidatakse kui müüdud toodangu kulule, koosnevad nüüdseks müüdud varuobjektide soetusmaksumusse eelnevalt lülitatud kulutustest ning jaotamata tootmise üldkuludest ja ebaharilikult suurtest varude tootmiskuludest. (Majandus)üksuse eripärad võivad tingida ka muude summade kaasaarvamist, nagu näiteks turustamiskulud.

39 Mõned (majandus)üksused kasutavad teistsugust ►M5 koondkasumi aruande ◄ vormi, avalikustades aruandeperioodi jooksul kuluna kajastatud varude soetusmaksumuse asemel muid summasid. Käesoleva vormi kohaselt esitab (majandus)üksus kulude analüüsi, kasutades kulude sisul põhinevat liigitust. Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus kuluna kajastatult tooraine ja tarvikute, tööjõukulude ja muude kulude maksumuse koos perioodil toimunud varude netomuutustega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

40 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

41 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 2 „Varud” (muudetud 1993).

42 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 1 „Järjepidevus – erinevad varude soetusmaksumuse arvestusmeetodid”.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 7

Rahavoogude aruanded

EESMÄRK

Informatsioon (majandus)üksuse rahavoogude kohta on kasulik, kuna selle alusel saavad finantsaruannete kasutajad hinnata (majandus)üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning (majandus)üksuse vajadust neid rahavooge kasutada. Majanduslike otsuste langetamiseks peavad kasutajad hindama (majandus)üksuse võimet teenida raha ja raha ekvivalente ning nende teenimise ajastust ja kindlust.

Käesoleva standardi eesmärk on nõuda (majandus)üksuse raha ja raha ekvivalentide ajaloolisi muutusi kajastava informatsiooni esitamist rahavoogude aruande näol, milles aruandeperioodi jooksul tekkinud rahavood liigitatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

RAKENDUSALA

1 (Majandus)üksus koostab käesoleva standardi nõuetele vastava rahavoogude aruande ja esitab selle finantsaruannete lahutamatu osana iga perioodi kohta, mille kohta finantsaruanded esitatakse.

2 Käesoleva standardiga asendatakse 1977. aasta juulis kinnitatud IAS 7 „Finantsseisundi muutuste aruanne”.

3 (Majandus)üksuse finantsaruannete kasutajad on huvitatud sellest, kuidas (majandus)üksus teenib raha ja raha ekvivalente ning neid kasutab. Selline huvi ei sõltu (majandus)üksuse tegevuse laadist ega asjaolust, et raha võib, näiteks finantsasutuse puhul, käsitleda (majandus)üksuse tootena. (Majandus)üksused vajavad raha põhimõtteliselt samadel eesmärkidel, olenemata tulutoovate põhitegevusalade erinevustest. Raha vajatakse tegutsemiseks, kohustuste täitmiseks ning investoritele (majandus)üksusesse tehtud investeeringutelt teenitud tulu väljamaksmiseks. Sellest tulenevalt kohustab käesolev standard kõiki (majandus)üksusi esitama rahavoogude aruannet.

RAHAVOOGE KÄSITLEVAST INFORMATSIOONIST SAADAV KASU

4 Kui rahavoogude aruannet kasutatakse koos ülejäänud finantsaruannetega, annab see informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata muutusi (majandus)üksuse netovaras, kapitalistruktuuris (sh likviidsust ja maksevõimet) ning võimet mõjutada rahavoogude summasid ja ajastust, et kohaneda muutuvate tingimuste ja võimalustega. Rahavooge käsitlev informatsioon on kasulik (majandus)üksuse raha ja raha ekvivalentide teenimise hindamiseks ning see võimaldab kasutajatel töötada välja eri (majandus)üksuste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse hindamise ja võrdlemise mudelid. Samuti parandab

▼B

see erinevate (majandus)üksuste põhitegevuse tulemuste võrreldavust, kuna sellega kõrvaldatakse ühesugustele tehingutele ja sündmustele rakendatavate erinevate arvestuslike käsitluste kasutamise mõju.

5 Rahavoogusid käsitlevat ajaloolist informatsiooni kasutatakse tihti tulevaste rahavoogude summa, ajastuse ja usaldatavuse näitajana. Samuti on see kasulik tulevaste rahavoogude varasemate prognooside paikapidavuse kontrollimisel ning kasumlikkuse, netorahavoogude ja hinnamuutuste mõju omavahelise suhte analüüsimisel.

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Raha hõlmab sularaha ja nõudmiseni hoiuseid.

Raha ekvivalendid on lühiajalised ülilikviidsed investeeringud, mida saab kergesti muuta teadaoleva suurusega rahasummadeks ja mille väärtuse muutumiste risk on väike.

Rahavood on raha ja raha ekvivalentide laekumised ja väljamaksed.

Põhitegevus hõlmab (majandus)üksuse põhilisi tulutoovaid ja muid tegevusi, mis ei ole investeerimis- ega finantseerimistegevus.

Investeerimistegevus on põhivara ja muude investeeringute (v.a raha ekvivalentideks liigitatud investeeringud) omandamine ja müük.

Finantseerimistegevus on tegevus, mille tulemusena muutub (majandus)üksuse sissemakstud omakapitali ja laenukohustuste suurus ja koosseis.

Raha ja raha ekvivalendid

7 Raha ekvivalente hoitakse lühiajaliste rahaliste kohustuste täitmiseks, mitte investeerimise või muul eesmärgil. Investeeringut saab käsitleda raha ekvivalendina, kui seda on lihtne muuta teadaoleva suurusega rahasummaks ja selle väärtuse muutumise risk on väike. Seetõttu saab investeeringut tavaliselt käsitleda raha ekvivalendina ainult juhul, kui sellel on lühiajaline lõpptähtaeg, näiteks kuni kolm kuud alates omandamise kuupäevast. Omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringuid ei käsitleta raha ekvivalentidena, v.a juhul, kui need on oma olemuselt raha ekvivalendid, näiteks eelisaktsiad, mis on omandatud pisut enne lunastustähtpäeva ja millel on kindlaksmääratud lunastustähtaeg.

▼B

8 Pangalaene käsitletakse tavaliselt finantseerimistegevusena. Mõnedes riikides moodustavad nõudmisel tagasimakstavad arvelduslaenud (majandus)üksuse rahavoogude juhtimise lahutamatu osa. Sellistel juhtudel käsitletakse arvelduslaene raha ja raha ekvivalentide komponendina. Selliseid panganduskorraldusi iseloomustab pangakonto saldo sage kõikumine positiivse ja negatiivse jäägi vahel.

9 Rahavood ei hõlma raha või raha ekvivalentide komponentide vahelisi liikumisi, kuna kõnealused komponendid on pigem (majandus)üksuse rahavoogude juhtimise kui põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse osa. Rahavoogude juhtimine hõlmab kasutamata raha investeerimist raha ekvivalentidesse.

RAHAVOOGUDE ARUANDE ESITAMINE

10 Rahavoogude aruanne kajastab aruandeperioodi rahavoogusid, liigitades need põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

11 (Majandus)üksus esitab põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavood oma äritegevusele kõige asjakohasemal viisil. Tegevuspõhine liigitamine annab informatsiooni, mis võimaldab kasutajatel hinnata kõnealuste tegevuste mõju (majandus)üksuse finantsseisundile ning selle raha ja raha ekvivalentide summale. Seda informatsiooni võib kasutada ka kõnealuste tegevuste omavaheliste suhete hindamisel.

12 Mõni tehing võib hõlmata ka rahavoogusid, mida liigitatakse erinevalt. Näiteks kui laenu tagasimakse summa sisaldab nii intressi kui ka laenu põhiosa, võib intressi liigitada põhitegevuse alla ja laenu põhiosa kajastatakse finantseerimistegevuse all.

Põhitegevus

13 Põhitegevusest tulenevate rahavoogude summa näitab, kas (majandus)üksus on oma äritegevuses teeninud piisavalt raha, et maksta tagasi laene, säilitada (majandus)üksuse tegevusvõime, maksta dividende ja teha uusi investeeringuid, kasutamata (majandus)üksuseväliseid finantseerimisallikaid. Põhitegevuse ajalooliste rahavoogude teatud komponente käsitlev informatsioon on koos muu informatsiooniga kasulik ka põhitegevusest tulenevate tulevaste rahavoogude prognoosimisel.

14 Põhitegevuse rahavood tulenevad eelkõige (majandus)üksuse peamistest tulutoovatest tegevustest. Seetõttu on need üldjuhul rahavood tehingutest ja muudest sündmustest, mis mõjutavad puhaskasumit või -kahjumit. Põhitegevuse rahavood on näiteks:

a) rahalaekumised kaupade müügist ja teenuste osutamisest;

b) litsentsi-, teenus- ja komisjonitasude ning muu tulu rahalaekumised;

▼B

c) rahamaksed tarnijatele kaupade ja teenuste eest;

d) rahamaksed töötajatele ja töötajate eest;

e) kindlustusandja rahalaekumised ja -maksed seoses kindlustuspreemiate, nõuete, aastamaksete ja muude kindlustushüvitistega;

f) tulumaksuga seotud rahamaksed või -tagastused, v.a juhul, kui neid on võimalik konkreetselt seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, ja

g) rahalaekumised või -maksed, mis on seotud kauplemiseesmärgil hoitavate lepingutega.

▼M8

Mõne tehinguga, näiteks põhivahendi müügiga, võib kaasneda kasum või kahjum, mis võetakse arvesse ka puhaskasumi või -kahjumi kajastamisel. Selliste tehingutega seotud rahavood liigitatakse investeerimistegevuse rahavoogudeks. Maksed, mis tehakse rendile andmiseks hoitavate ja IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvi 68A kohaselt edaspidi müügiks hoitavate varade valmistamiseks või omandamiseks, on siiski põhitegevuse rahavood. Selliste varade renditasudest ja edaspidisest müügist saadud laekumised on samuti põhitegevuse rahavood.

▼B

15 (Majandus)üksus võib omada väärtpabereid ja laene kauplemiseesmärgil, mis sel juhul sarnanevad spetsiaalselt edasimüügiks omandatud varudega. Seetõttu liigitatakse kaubeldavate väärtpaberite ostu ja müügiga seotud rahavood põhitegevuse alla. Samuti liigitatakse põhitegevuse alla finantsasutuste tehtud ettemaksed ja antud laenud, sest need on seotud kõnealuste (majandus)üksuste peamise tulutoova tegevusega.

Investeerimistegevus

▼M22

16 Investeerimistegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, kuna need rahavood näitavad, kui suuri kulutusi on tehtud tulevaste tulude teenimiseks ja rahavoogude tekitamiseks kavandatud ressurssidele. Ainult sellised kulutused, mis kajastatakse varana finantsseisundi aruandes, vastavad investeerimistegevuseks liigitamise tingimustele. Investeerimistegevuse rahavood on näiteks:

▼B

a) rahamaksed materiaalsete põhivarade, immateriaalsete varade ja muude põhivarade soetamiseks. Kõnealused maksed hõlmavad ka kapitaliseeritud arendusväljaminekuid ja omavalmistatud materiaalseid põhivarasid;

b) rahalaekumised materiaalsete põhivarade, immateriaalsete varade ja muude põhivarade müügist;

▼B

c) rahamaksed teiste (majandus)üksuste omakapitali- või võlainstrumentide ning ühisettevõtmistes osaluste omandamise eest (v.a maksed raha ekvivalentidena käsitletavate või kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide eest);

d) rahalaekumised teiste (majandus)üksuste omakapitali- ja võlainstrumentide ning ühisettevõtmistes osaluste müügist (v.a laekumised raha ekvivalentidena käsitletavate ja kauplemise eesmärgil hoitavate instrumentide müügist);

e) teistele osapooltele tehtud rahalised ettemaksed ja antud laenud (v. a finantsasutuste tehtud ettemaksed ja antud laenud);

f) teistelt osapooltelt saadud rahalaekumised, mis on seotud tehtud ettemaksete ja antud laenudega (v.a finantsasutuste ettemaksed ja laenud);

g) rahamaksed futuur-, *forward*-, optsiooni- ja *swap*-lepingute eest, v. a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui maksed liigitatakse finantseerimistegevuse alla, ja

h) rahalaekumised futuur-, *forward*-, optsiooni- ja *swap*-lepingute eest, v.a juhul, kui kõnealuseid lepinguid hoitakse kauplemise eesmärgil või kui laekumised liigitatakse finantseerimistegevuse alla.

Kui lepingut käsitletakse kindlaksmääratava positsiooniga riskimaandamislepinguna, siis liigitatakse kõnealuse lepinguga seotud rahavood samal viisil nagu maandatava positsiooniga seotud rahavood.

Finantseerimistegevus

17 Finantseerimistegevuse rahavoogude eraldi avalikustamine on oluline, sest see võimaldab prognoosida (majandus)üksuse rahastajate nõudeid tulevastele rahavoogudele. Rahavood finantseerimistegevusest on näiteks:

a) rahalaekumised aktsiate ja muude omakapitaliinstrumentide emiteerimisest;

b) rahamaksed omanikele (majandus)üksuse aktsiate omandamiseks või lunastamiseks;

c) rahalaekumised obligatsioonide, laenude, vekslite, võlakirjade, hüpoteekide emiteerimisest ja muudest lühi- või pikaajalistest võlakohustustest;

d) laenusummade rahalised tagasimaksed ja

e) rentniku tehtud rahamaksed kapitalirendi kohustise vähendamiseks.

▼B

PÕHITEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

18 (Majandus)üksus kasutab põhitegevuse rahavoogude kajastamisel kas:

a) otsemeetodit, mille kohaselt avalikustatakse rahaliste brutolaekumiste ja -maksete põhiliigid, või

b) kaudmeetodit, mille kohaselt kasumit või kahjumit korrigeeritakse mitterahaliste tehingute, varasema või tulevase põhitegevusega seotud tekkepõhiselt kajastatud rahamaksete ja -laekumiste ning edasi lükatud maksete ja laekumiste ning investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudega seotud tulude või kulude mõjuga.

19 (Majandus)üksustel soovitatakse põhitegevuse rahavoogusid kajastada otsemeetodil. Otsemeetodi rakendamine annab informatsiooni, mis on kasulik tulevaste rahavoogude hindamisel ning mis ei ole kättesaadav kaudmeetodi rakendamisel. Otsemeetodi korral on võimalik saada informatsiooni rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliikide kohta kas:

a) (majandus)üksuse arvestusregistritest või

b) korrigeerides müügitulu, müüdud toodete ja teenuste maksumust (finantsasutuste puhul intressitulu ja -kulu ning muid sarnaseid tulusid ja kulusid) ning ►**M5** koondkasumi aruande ◄ muid kirjeid järgmisega:

i) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgnevuste muutused aruandeperioodil;

ii) muud mitterahalised kirjed ja

iii) muud kirjed, mille rahalisteks mõjudeks on investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavood.

20 Kaudmeetodi kohaselt määratakse põhitegevuse netorahavoog kindlaks, korrigeerides kasumit või kahjumit järgmiste mõjude suhtes:

a) varude ning põhitegevusega seotud nõuete ja võlgade muutused aruandeperioodil;

b) mitterahalised kirjed, nt kulum, eraldised, edasi lükkunud tulumaks, realiseerimata kasumid ja kahjumid valuutakursi muutustest, sidusettevõtete jaotamata kasum ja ►**M11** mittekontrollivad osalused ◄, ning

c) kõik muud kirjed, mille rahalised muutused liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

Teise võimalusena võib kaudmeetodit kasutades põhitegevuse netorahavoogu esitada, näidates ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud tulusid ja kulusid ning aruandeperioodi jooksul varudes ning põhitegevusega seotud nõuetes ja võlgades toimunud muutusi.

INVESTEERIMIS- JA FINANTSEERIMISTEGEVUSE RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE

21 (Majandus)üksus kajastab investeerimis- või finantseerimistegevusega seotud rahaliste brutolaekumiste ja -väljamaksete põhiliike eraldi, v.a paragrahvides 22 ja 24 kirjeldatud juhtudel, mil rahavoogusid kajastatakse netosummana.

▼B

RAHAVOOGUDE KAJASTAMINE NETOSUMMANA

22 Netosummana võib kajastada järgmisi põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogusid:

a) klientide nimel tehtud rahalaekumised ja -maksed, kui rahavood kajastavad pigem klientide kui (majandus)üksuse tegevust, ja

b) rahalaekumised ja -maksed selliste objektide eest, mida iseloomustavad kiire käibesagedus, suured kogused ja lühikesed lõpptähtajad.

23 Paragrahvi 22 punktis a osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks:

a) nõudmiseni hoiuste vastuvõtmine ja väljamaksmine panga poolt;

b) investeerimisettevõtte klientide vahendite haldamine ja

c) rendimaksete kogumine kinnisvaraomanike nimel ja nende väljamaksed.

Paragrahvi 22 punktis b osutatud rahalaekumised ja -maksed on näiteks need, mis on seotud:

a) krediitkaardi põhisummadega;

b) investeeringute ostu ja müügiga ja

c) muude lühiajaliste, näiteks kuni kolmekuuliste võlakohustustega.

24 Netosummana võib kajastada finantsasutuse kõigi järgmiste tegevustega seotud rahavoogusid:

a) kindla lunastustähtajaga hoiuste vastuvõtmise ja väljamaksmisega seotud rahalaekumised ja -maksed;

b) hoiuste paigutamine teistesse finantsasutustesse ja nende väljavõtmine sealt ning

c) klientidele rahaliste ettemaksete tegemine ja laenude andmine ning kõnealuste ettemaksete ja laenude tagasimaksmine.

VÄLISVALUUTAPÕHISED RAHAVOOD

25 Välisvaluutas toimunud tehingutest tulenevaid rahavooge kajastatakse (majandus)üksuse arvestusvaluutas, rakendades välisvaluuta summa suhtes maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakurssi.

26 Välismaiste tütarettevõtete rahavood arvestatakse ümber vastavalt maksepäeval arvestus- ja välisvaluuta vahel kehtinud valuutakursile.

27 Välisvaluutapõhiseid rahavoogusid kajastatakse kooskõlas IAS 21-ga „Valuutakursside muutuste mõjud”. See lubab kasutada tegelikule valuutakursile ligilähedast kurssi. Näiteks võib välisvaluutas toimunud tehingute kajastamisel või välismaise tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada aruandeperioodi kaalutud keskmist vahetuskurssi. Samas ei luba IAS 21 välismaise tütarettevõtte rahavoogude ümberarvestamisel kasutada ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtivat vahetuskurssi.

▼B

28 Välisvaluuta kursimuutustest tulenevad realiseerimata kasumid ja kahjumid ei ole rahavood. Siiski kajastatakse rahavoogude aruandes kursimuutuste mõju välisvaluutas hoitavale või maksmisele kuuluvale rahale ja raha ekvivalentidele, et kooskõlastada raha ja raha ekvivalente aruandeperioodi alguses ja lõpus. Kõnealune summa kajastatakse põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest eraldi ning see sisaldab (võimalikke) erinevusi, mis oleksid tekkinud juhul, kui nende rahavoogude ümberarvestamisel oleks kasutatud aruandeperioodi lõpul kehtinud valuutakursse.

29 Kehtetu

30 Kehtetu

INTRESSID JA DIVIDENDID

31 Laekunud ja väljamakstud intressidest ja dividendidest tulenevad rahavood avalikustatakse eraldi. Iga kirje liigitatakse järjepidevalt perioodist perioodi põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuse alla.

▼M1

32 Aruandeperioodi jooksul makstud intresside kogusumma avalikustatakse rahavoogude aruandes, olenemata sellest, kas see summa on näidatud ►M5 kasumis või kahjumis ◄ kuluna või kapitaliseeritud vastavalt standardile IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*”.

▼B

33 Finantsasutuste puhul liigitatakse makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Muude (majandus)üksuste puhul puudub nende rahavoogude liigitamise suhtes üksmeel. Makstud intressid ning laekunud intressid ja dividendid võib liigitada põhitegevuse rahavoogudeks, kuna need mõjutavad kasumit või kahjumit. Teise võimalusena võib makstud intresse ning laekunud intresse ja dividende liigitada vastavalt finantseerimis- ning investeerimistegevuse rahavoogudeks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutused või investeeringutelt laekunud tulud.

34 Väljamakstud dividende võib liigitada finantseerimistegevuse rahavooguks, kuna need on finantsvahendite saamisega seotud kulutus. Samuti võib makstud dividende liigitada põhitegevuse rahavoogude alla, aitamaks kasutajatel hinnata (majandus)üksuse võimet maksta dividende põhitegevusest teenitud rahast.

TULUMAKS

35 Tulumaksuga seotud rahavood avalikustatakse eraldi ning liigitatakse põhitegevuse rahavoogudeks, v.a juhul, kui need on konkreetselt seotud finantseerimis- või investeerimistegevusega.

▼B

36 Tulumaks tekib tehingutelt, millest tulenevad rahavoogude aruandes põhi-, investeerimis- või finantseerimistegevuseks liigitatud rahavood. Kuigi tulumaksukulu võib teatud juhtudel seostada investeerimis- või finantseerimistegevusega, on sellekohaseid tulumaksu rahavoogusid tihti võimatu kindlaks teha ning need võivad tekkida vastava tehinguga seotud rahavoogudest erineval perioodil. Seepärast liigitatakse tasutud tulumaks tavaliselt põhitegevuse rahavoogudeks. Juhul kui tulumaksuga seotud rahavooge on otstarbekas seostada ühe kindla tehinguga, millest tulenevad rahavood liigitatakse investeerimis- või finantseerimistegevuseks, liigitatakse ka tulumaksuga seotud rahavood vastavalt vajadusele investeerimis- või finantseerimistegevuse rahavoogudeks. Kui tulumaksu rahavood jaotatakse rohkem kui ühele tegevusliigile, avalikustatakse tasutud maksude kogusumma.

INVESTEERINGUD TÜTAR- JA SIDUSETTEVÕTETESSE NING ÜHISETTEVÕTMISTESSE

37 Investor piirdub rahavoogude aruandes kapitaliosaluse või soetusmaksumuse meetodil kajastatud sidus- või tütarettevõttesse tehtud investeeringu arvestamisel ainult enda ja investeerimisobjekti vaheliste rahavoogude (näiteks dividendid ja ettemaksed) esitamisega.

38 (Majandus)üksus, mis esitab oma osaluse ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses (vt IAS 31 „Osalemised ühisettevõtmistes”), rakendades proportsionaalset konsolideerimist, kajastab konsolideeritud rahavoogude aruandes oma proportsionaalse osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse rahavoogudest. (Majandus)üksus, mis esitab kõnealuse osaluse, kasutades kapitaliosaluse meetodit, kajastab rahavoogude aruandes ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse tehtud investeeringutega ja sealt saadud dividendidega ning muude enda ja ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse vaheliste väljamaksete ja laekumistega seotud rahavoogusid.

▼M11

MUUTUSED OSALUSTES TÜTARETTEVÕTETES JA MUUDES ÄRIDES

39 Tütarettevõtetes ja muudes äridest kontrolli saavutamise või selle kaotamisega seotud rahavoogude kogusummad esitatakse eraldi ning liigitatakse investeerimistegevuseks.

40 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul toimunud tütarettevõtte ja muude äride üle kontrolli saavutamise või selle kaotamise kohta summeeritult järgmise teabe:

a) makstud või saadud kogutasu;

b) rahast ja raha ekvivalentidest koosneva tasu osa;

c) raha ja raha ekvivalentide summa tütarettevõtetes või muudes äridest, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse; ja

d) tütarettevõtete või muude äride, mille üle kontroll saavutatakse või kaotatakse, varad ja kohustised, v.a raha või raha ekvivalendid, summeerituna põhiliikide kaupa.

▼**M11**

41 Tütarettevõtetes ja muudes ärides kontrolli saavutamise või kaotamisega seotud rahavoogude eraldi esitamine ühe kirjena, koos eraldi teabe avalikustamisega omandatud või müüdud varade ja kohustiste summa kohta aitab eristada neid rahavoogusid muudest põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogudest. Kontrolli kaotamisega seotud rahavoogusid ei arvata maha kontrolli saavutamisega seotud rahavoogudest.

42 Rahavoogude aruandes esitatakse rahas makstud või laekunud tasu kogusumma tütarettevõtete ja muude äride üle saavutatud või kaotatud kontrolli eest, millest on maha arvatud raha ja raha ekvivalendid, mis on omandatud või võõrandatud selliste tehingute, sündmuste või asjaolude muutuse osana.

42A Rahavoogusid, mis tekivad tütarettevõtte osalustes toimunud muutustest, mille tulemusena kontroll ei kao, liigitatakse finantseerimistegevuse rahavoogudeks.

42B Muutusi tütarettevõtte osalustes, mille tulemusena ei toimu kontrolli kadumine, nagu näiteks hilisem emaettevõtte poolne tütarettevõtte omakapitaliinstrumentide ost või müük, arvestatakse omakapitalitehingutena (vt. IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal)). Seega liigitatakse sellest tulenevaid rahavoogusid sarnaselt teistele omanikega sooritatud tehingutele, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

▼**B**

MITTERAHALISED TEHINGUD

43 Rahavoogude aruandest jäetakse välja need investeerimis- ja finantseerimistegevusega seotud tehingud, mis ei nõua raha ega raha ekvivalentide kasutamist. Kõnealused tehingud avalikustatakse finantsaruannete muudes osades nii, et on esitatud kogu asjakohane informatsioon kõnealuste investeerimis- ja finantseerimistehingute kohta.

44 Paljud investeerimis- ja finantseerimistehingud ei mõjuta otseselt jooksvaid rahavoogusid, ehkki need mõjutavad (majandus)üksuse kapitali ja varade struktuuri. Mitterahaliste tehingute väljajätmine rahavoogude aruandest on kooskõlas rahavoogude aruande eesmärgiga, kuna käesoleval perioodil ei kaasne nendega rahavoogusid. Mitterahalised tehingud on näiteks:

a) vara omandamine selle varaga otseselt seotud kohustiste ülevõtmise teel või kapitalirendiga;

b) (majandus)üksuse omandamine aktsiate emiteerimise kaudu ja

c) võla konverteerimine omakapitaliks.

RAHA JA RAHA EKVIVALENTIDE KOMPONENDID

45 (Majandus)üksus avalikustab raha ja raha ekvivalentide komponendid ning esitab rahavoogude aruandes kajastatud summade ja samaväärsete ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud kirjete vahelise võrdluse.

▼B

46 Arvestades maailmas kasutatavate erinevate rahavoogude juhtimistavade ja panganduskorralduste mitmekesisust ning järgimaks IAS 1 „Finantsaruannete esitamine” nõudeid, avalikustab (majandus)üksus raha ja raha ekvivalentide koosseisu määramise metoodika.

47 Raha ja raha ekvivalentide komponentide määramise metoodika iga muutuse, näiteks varem (majandus)üksuse investeerimisportfelli koosseisus käsitletud finantsinstrumentide liigitamise muutuse mõju kajastatakse vastavalt IAS 8-le „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

MUU AVALIKUSTATAV TEAVE

48 (Majandus)üksus avalikustab koos juhtkonna kommentaaridega (majandus)üksuse valduses olevad olulised raha ja raha ekvivalentide summad, mis ei ole mõeldud kontserni poolt kasutamiseks.

49 Esineb mitmeid olukordi, kus kontsern ei saa kasutada (majandus)üksuse valduses olevat raha ja raha ekvivalente. Näitena võib tuua olukorra, kus raha ja raha ekvivalendid kuuluvad tütarettevõttele, mis tegutseb riigis, kus kohaldatakse valuutavahetuse või muid juriidilisi piiranguid, mistõttu emaettevõttel ega teistel tütarettevõtetel ei ole võimalik kõnealuseid summasid üldotstarbel kasutada.

50 Täiendav informatsioon võib olla kasutajate jaoks vajalik, aidates mõista (majandus)üksuse finantsseisundit ja likviidsust. Sellise informatsiooni avalikustamine koos juhtkonna kommentaariga on soovitatav ja see võib sisaldada järgmist:

a) kasutamata laenulimiidid, mis on kasutatavad tulevases põhitegevuses ja kapitalikohustuste täitmiseks, märkides ära kõnealuste laenulimiitide kasutamise võimalikud piirangud;

b) ühisettevõtmistes osalemisega seotud põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude koondsummad, kasutades proportsionaalset konsolideerimist;

c) toimimisvõimsuse suurenemist kajastavate rahavoogude koondsumma, esitatuna eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest, ja

d) kõigi aruandes esitatud avalikustatavate segmentide põhi-, investeerimis- ja finantseerimistegevuse rahavoogude summad (vt IFRS 8 „Tegevussegmendid”).

51 Toimimisvõimsust suurendavate rahavoogude avalikustamine eraldi toimimisvõimsuse säilitamiseks vajalikest rahavoogudest aitab kasutajatel otsustada, kas (majandus)üksus investeerib piisavalt oma toimimisvõimsuse säilitamisse. (Majandus)üksus, mis ei tee piisavalt investeeringuid oma toimimisvõimsuse säilitamiseks, võib lühiajalise likviidsuse ja omanikele tehtavate väljamaksete nimel ohustada tulevast kasumlikkust.

▼B

52 Rahavoogude avalikustamine segmentide lõikes aitab kasutajatel paremini mõista (majandus)üksuse kui terviku ja selle koosseisu kuuluvate osade rahavoogude vahelisi suhteid ning raha kasutusvõimalusi ja rahavoogude varieeruvust segmentide lõikes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

53 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1994 või hiljem algavaid aruandeperioode.

▼M11

54 IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvid 39–42 ja lisati paragrahvid 42A ja 42B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes. Muudatusi rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M8

55 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 14. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab IAS 16 paragrahvi 68A.

▼M22

56 Paragrahv 16 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 8

Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kirjeldada arvestusmeetodite valimise ja muutmise kriteeriume koos arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ning vigade korrigeerimise arvestusliku käsitluse ja avalikustamisega. Käesolev standard on mõeldud (majandus)üksuse finantsaruannete asjakohasuse ja usaldusväärsuse ning nende finantsaruannete nii aja jooksul kui koos teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega võrreldavuse suurendamiseks.

2 Arvestusmeetodite avalikustamise nõuded, välja arvatud arvestusmeetodite muutusi käsitlevad avalikustamise nõuded, on kirjeldatud IAS 1-s „Finantsaruannete esitamine”.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat standardit rakendatakse arvestusmeetodite valimisel ja rakendamisel, arvestusmeetodite muutuste, arvestushinnangute muutuste ja eelneva perioodi vigade korrigeerimise arvestamisel.

4 Eelneva perioodi vigade korrigeerimisest ja tagasiulatuvalt rakendatud arvestusmeetodite muutustest tulenevaid maksumõjusid arvestatakse ja need avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Arvestusmeetodid on kindlad põhimõtted, alused, lepped, reeglid ja tavad, mida (majandus)üksus rakendab finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.

Muutus arvestushinnangus on vara või kohustise ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse või vara perioodilise kasutamise mõju korrigeerimine, mis tuleneb hinnangust vara või kohustise hetkeseisundi ja vara või kohustisega seotud eeldatava tulevase kasu ja kohustuste kohta. Muutused arvestushinnangutes tulenevad uuest informatsioonist või uutest arengutest ega ole seega vigade korrigeerimised.

Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (*IFRS-id*) on Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (*International Accounting Standards Board* – IASB) poolt vastu võetud ►**M5** IFRS-id ◄. Need hõlmavad:

a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid;

b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid ja

c) tõlgendusi, mis on koostatud Rahvusvahelise Finantsaruandluse Tõlgenduste Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni (SIC) poolt.

▼B

Oluline. Andmete väljajätmine või väärkajastamine on oluline, kui see kas eraldi või koosvõetuna võib mõjutada kasutajate poolt aruannete alusel tehtud majanduslikke otsuseid. Olulisus sõltub andmete väljajätmise või väärkajastamise suurusest ja olemusest, hinnatuna vastavas kontekstis. Määravaks asjaoluks võib olla kas andmete suurus või olemus või nende kombinatsioon.

Eelnevate perioodide vead on väljajätmised või väärkajastamised (majandus)üksuse ühe või enama eelneva perioodi finantsaruannetes, mis on tekkinud sellise usaldusväärse informatsiooni mittekasutamisest või väärkasutamisest, mis:

a) oli kättesaadav nende perioodide finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel ja

b) mille hankimist ja arvesse võtmist nende finantsaruannete koostamisel ja esitamisel oleks võinud põhjendatult eeldada.

Selliste vigade hulka kuuluvad matemaatiliste vigade, arvestusmeetodite rakendamisel tehtud vigade, faktide ignoreerimise või väärtõlgendamise ja pettuse mõjud.

Tagasiulatuv rakendamine on selline uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, nagu seda meetodit oleks kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatuv korrigeerimine on finantsaruannete komponentide summade kajastamise, mõõtmise ja avalikustamise selline korrigeerimine, nagu eelneva perioodi viga ei oleks kunagi tehtud.

Teostamatus. Tagasiulatuv korrigeerimine on teostamatu kui (majandus)üksus ei ole kõigile mõistlikele jõupingutustele vaatamata suuteline seda rakendama. Konkreetse eelneva perioodi suhtes on teostamatu tagasiulatuvalt rakendada arvestusmeetodi muutust või korrigeerida tagasiulatuvalt viga, kui:

a) tagasiulatuva rakendamise või tagasiulatuva korrigeerimise mõjusid ei saa kindlaks määrata;

b) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab oletusi selle kohta, millised oleksid olnud juhtkonna kavatsused sellel perioodil, või

c) tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuab märkimisväärseid hinnanguid summade kohta ja on võimatu eristada objektiivselt informatsiooni selliste hinnangute kohta, mis:

   i) esitavad tõendeid olukordade kohta, mis eksisteerisid sel (neil) kuupäeva(de)l, mil antud summasid tuli kajastada, mõõta või avalikustada, ja

   ii) oleksid olnud kättesaadavad selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel,

   muust informatsioonist.

Edasiulatuv rakendamine on selline arvestusmeetodi muutuse ja arvestushinnangu muutuse mõju kajastamine, mille puhul vastavalt:

a) uut arvestusmeetodit rakendatakse tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis toimuvad pärast meetodi muutmise kuupäeva, ja

▼B

b) arvestushinnangu muutuse mõju kajastatakse muutusest mõjutatud käesoleval perioodil ja tulevastel perioodidel.

6 Hindamaks, kas andmete väljajätmine või väärkajastamine võisid mõjutada kasutajate majandusotsuseid ning olla seega olulised, on vaja vaadelda neile kasutajaile iseloomulikke tunnusjooni. „Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtete” paragrahvis 25 on öeldud, et „eeldatakse, et kasutajatel on piisavad teadmised äri- ja majandustegevusest ning arvestusest ning tahe saadud informatsiooni mõõduka hoolsusega analüüsida.” Seetõttu tuleb hindamisel arvestada, millist mõju majandusotsuste tegemisel selliste tunnusjoontega kasutajatele eeldatavasti avaldatakse.

ARVESTUSMEETODID

Arvestusmeetodite valimine ja rakendamine

▼M8

7 Kui mingit IFRSi rakendatakse konkreetselt mingi tehingu, sündmuse või olukorra suhtes, siis määratakse selle objekti arvestusmeetod või -meetodid kindlaks käesolevat IFRSi rakendades.

▼B

8 IFRS-id sätestavad arvestusmeetodid, mille kohta IASB on jõudnud järeldusele, et nende rakendamise tulemuseks on finantsaruanded, mis sisaldavad asjakohast ja usaldusväärset informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja olukordade kohta, mille suhtes neid rakendatakse. Neid meetodeid ei ole vaja rakendada juhul, kui nende rakendamise mõju on ebaoluline. Samas ei ole kohane tekitada või jätta korrigeerimata ebaolulisi erinevusi IFRS-idest, saavutamaks teatavat (majandus)üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude esitust.

▼M8

9 IFRSidega on kaasas juhised, et aidata (majandus)üksustel rakendada nende nõudeid. Kõikides sellistes juhistes märgitakse, kas see on IFRSide lahutamatu osa. IFRSide lahutamatuks osaks olev juhis on kohustuslik. Juhis, mis ei ole IFRSide lahutamatu osa, ei sisalda nõudeid finantsaruannetele.

▼B

10 Kui puudub ►M5 IFRS ◄, mida konkreetselt rakendatakse mingile tehingule, muule sündmusele või olukorrale, kasutab juhtkond oma hinnangut töötamaks välja ja rakendamaks arvestusmeetodit, mille tulemusena saadakse informatsioon, mis on:

a) asjakohane kasutajate majanduslike otsuse tegemise vajaduste suhtes ja

b) usaldusväärne, kuna seda rakendades finantsaruanded:

i) esitavad usaldusväärselt (majandus)üksuse finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid;

ii) peegeldavad tehingute, muude sündmuste ja olukordade majanduslikku sisu, mitte ainult juriidilist vormi;

iii) on neutraalsed, st objektiivsed;

iv) on konservatiivsed ja

v) on täielikud kõigis olulistes osades.

▼M8

11 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel lähtub juhtkond järgmiste allikate rakendatavusest tähtsuse kahanemise järjekorras ja võtab seda arvesse:

a) nõuded ja juhised IFRSides, mis käsitlevad sarnaseid ja seotud küsimusi; ja

b) varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted, kajastamiskriteeriumid ja mõõtmise mõisted *Raamistikus*.

▼B

12 Paragrahvis 10 kirjeldatud hinnangu andmisel võib juhtkond võtta arvesse ka muude raamatupidamisstandardite väljatöötamisega tegelevate organisatsioonide kõige uuemaid seisukohti, kui nad lähtuvad standardite väljatöötamisel sarnasest kontseptuaalset raamistikust, muud raamatupidamisalast kirjandust ja üldtunnustatud tööstusharu praktikat sel määral, mil need ei ole vastuolus allikatega paragrahvis 11.

Arvestusmeetodite järjepidevus

13 (Majandus)üksus valib ja rakendab oma arvestusmeetodeid järjepidevalt samalaadsetele tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele, välja arvatud siis, kui mõni ►M5 IFRS ◄ konkreetselt nõuab või lubab objektide liigitamist, millele võivad sobida teistsugused meetodid. Kui mõni ►M5 IFRS ◄ nõuab või lubab sellist liigitamist, valitakse sobiv arvestusmeetod ja rakendatakse seda järjepidevalt igale vastavale objekti liigile.

Muutused arvestusmeetodites

14 (Majandus)üksus muudab arvestusmeetodit ainult juhul, kui:

a) muutus on nõutav mõne standardi või tõlgenduse poolt või

b) muutuse tulemusena annavad finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja olukordade mõju kohta (majandus)üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele.

15 Finantsaruannete kasutajad peavad olema suutelised võrdlema (majandus)üksuse finantsaruandeid aja jooksul, et teha kindlaks suundi selle finantsseisundis, finantstulemuses ja rahavoogudes. Seega, samu arvestusmeetodeid rakendatakse iga perioodi jooksul ja perioodist perioodi, välja arvatud juhul, kui muutus arvestusmeetodis vastab ühele paragrahvis 14 mainitud kriteeriumitest.

16 Järgmised ei ole muutused arvestusmeetodites:

a) arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste ja olukordade suhtes, mis erinevad sisult eelnevalt asetleidnutest, ja

b) uue arvestusmeetodi rakendamine tehingute, muude sündmuste või olukordade suhtes, mis varem ei ole esinenud või mis olid ebaolulised.

17 Varade ümberhindluse meetodi esmakordne rakendamine kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” või IAS 38-ga „Immateriaalsed varad” on muutus arvestusmeetodis, mida tuleb käsitleda kui ümberhindlust kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga, mitte kooskõlas käesoleva standardiga.

▼B

18 Paragrahve 19–31 ei rakendata arvestusmeetodi muutuste suhtes, mida on kirjeldatud paragrahvis 17.

Arvestusmeetodite muutuste rakendamine

19 Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid:

a) (majandus)üksus kajastab muutust arvestusmeetodis, mis on tingitud standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, kooskõlas konkreetsete üleminekusätetega (kui neid esineb) antud standardis või tõlgenduses ja

b) kui (majandus)üksus muudab arvestusmeetodit tulenevalt sellise standardi või tõlgenduse esmakordsest rakendamisest, mis ei sisalda konkreetseid üleminekusätteid antud muutuse suhtes, või muudab arvestusmeetodit omal soovil, rakendab ta muutust tagasiulatuvalt.

20 Käesoleva standardi mõistes ei loeta standardi või tõlgenduse ennetähtaegset rakendamist arvestusmeetodi vabatahtlikuks muutuseks.

21 Kui puudub ►M5 IFRS ◄, mida konkreetselt rakendatakse mingi tehingu, muu sündmuse või olukorra suhtes, võib juhtkond kooskõlas paragrahviga 12 rakendada mõne teise standardeid välja andva organisatsiooni kõige uuemal seisukohal tuginevat arvestusmeetodit, kui see lähtub raamatupidamisstandardite koostamisel sarnasest kontseptuaalsest raamistikust. Kui sellise seisukoha muutmise järel otsustab (majandus)üksus muuta arvestusmeetodit, kajastatakse ja avalikustatakse selline muutus kui vabatahtlik arvestusmeetodi muutus.

Tagasiulatuv rakendamine

22 Võttes arvesse paragrahvist 23 tulenevaid piiranguid, kui arvestusmeetodi muutust rakendatakse tagasiulatuvalt kooskõlas paragrahvi 19 punktidega a või b, korrigeerib (majandus)üksus varaseima avaldatud perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid ja teisi kõigi eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmeid nii, nagu oleks uut arvestusmeetodit kogu aeg rakendatud.

Tagasiulatuva rakendamise piirangud

23 Kui tagasiulatuvat rakendamist nõutakse paragrahvi 19 punktide a ja b alusel, rakendatakse arvestusmeetodi muutust tagasiulatuvalt, välja arvatud juhul, kui on teostamatu määrata kindlaks perioodispetsiifilisi mõjusid või muutuse kumulatiivset mõju.

24 Kui on teostamatu määrata kindlaks arvestusmeetodi muutuse perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmete suhtes, rakendab (majandus)üksus uut arvestusmeetodit varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelistele ◄ (jääk) maksumustele alates varaseima perioodi algusest, mil tagasiulatuv rakendamine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood), ja korrigeerib vastava perioodi kõigi muutusest mõjutatud omakapitali komponentide algsaldosid.

25 Kui käesoleva perioodi alguses on teostamatu määrata kindlaks uue arvestusmeetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõikidele eelnevatele perioodidele, et korrigeerida (majandus)üksuse võrdlusandmeid, rakendatakse uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.

▼B

26 Kui (majandus)üksus rakendab uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, rakendab ta uut arvestusmeetodit eelnevate perioodide võrdlusandmetele nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav. Tagasiulatuv rakendamine eelnevale perioodile ei ole teostatav, välja arvatud juhul, kui on teostamatu määrata kindlaks muutuse kumulatiivset mõju summadele nii selle perioodi alg- kui ka ►M5 finantsseisundi lõpparuandes ◄. Finantsaruannetes esitatud perioodidele eelnevate perioodidega seotud korrigeerimise summa kajastatakse varaseima esitatud eelneva perioodi kõigi mõjutatud omakapitali komponentide algsaldode korrigeerimisena. Tavaliselt kajastatakse korrigeerimine jaotamata kasumis. Samas võib korrigeerimine olla seotud muu omakapitali komponendiga (näiteks, et olla kooskõlas mingi standardi või tõlgendusega). Igasugune muu informatsioon eelnevate perioodide kohta, nagu mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse samuti nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav.

27 Kui (majandus)üksuse jaoks on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit tagasiulatuvalt, kuna ta ei suuda määrata kindlaks meetodi rakendamise kumulatiivset mõju kõigile eelnevaile perioodidele, siis rakendab (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 25 uut meetodit edasiulatuvalt alates varaseima teostatava perioodi algusest. Seega ei võta ta arvesse enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Arvestusmeetodi muutmine on lubatud isegi siis, kui on teostamatu rakendada meetodit edasiulatuvalt eelnevate perioodide suhtes. Paragrahvid 50–53 annavad juhiseid, millal on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit ühele või enamale eelnevale perioodile.

Avalikustamine

28 Kui standardi või tõlgenduse esmakordne rakendamine mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, mõjutaks käesolevat või mõnda eelnevat perioodi, kuigi korrigeerimise summa määramine on teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab (majandus)üksus:

a) standardi või tõlgenduse pealkirja;

b) kui asjakohane, siis asjaolu, et muutus arvestusmeetodis on tehtud kooskõlas üleminekusätetega;

c) arvestusmeetodi muutuse olemuse;

d) kui asjakohane, siis üleminekusätete kirjelduse;

e) kui asjakohane, siis üleminekusätted, mis võivad mõjutada tulevasi perioode;

f) käesoleva ja kõigi esitatud eelnevate perioodide suhtes korrigeerimise summa ulatuses, mil määral see oli teostatav:

   i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

   ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33 „Aktsiakasum”, siis baas- ja lahjendatud aktsiakasumi;

g) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja

h) kui paragrahvi 19 punktidega a ja b nõutud tagasiulatuv rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode toimunud perioodi või perioodide jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni, ja kirjelduse sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

▼B

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

29 Kui vabatahtlik muutus arvestusmeetodis mõjutab käesolevat perioodi või mõnda eelnevat perioodi, mõjutaks seda perioodi, kuigi korrigeerimise summa kindlaksmääramine on teostamatu, või võib mõjutada tulevasi perioode, avalikustab (majandus)üksus:

a) arvestusmeetodi muutuse olemuse;

b) põhjused, miks uue arvestusmeetodi rakendamise tulemusena saadakse usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni;

c) käesoleva ja kõigi eelnevate esitatud perioodide korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav:

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33, siis baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi;

d) esitatud perioodidest varasemate perioodidega seotud korrigeerimise summa sel määral, mil see oli teostatav, ja

e) kui tagasiulatuv rakendamine on teatud eelneva(te), enne esitatud perioode toimunud perioodi või perioodide jaoks teostamatu, asjaolud, mis viisid selle olukorra tekkimiseni ja kirjelduse sellest, kuidas ja mis ajast alates on arvestusmeetodi muutust rakendatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

30 Kui (majandus)üksus ei ole rakendanud uut standardit või tõlgendust, mis on välja antud, aga ei ole veel jõustunud, avalikustab (majandus)üksus:

a) selle fakti ja

b) teadaoleva või põhjendatult hinnatava informatsiooni, mis on asjakohane uue standardi või tõlgenduse võimaliku mõju hindamiseks (majandus)üksuse finantsaruannetele esmakordse rakendamise perioodil.

31 Kooskõlas paragrahviga 30 kaalub (majandus)üksus järgmise informatsiooni avalikustamist:

a) uue standardi või tõlgenduse pealkiri;

b) eelseisva arvestusmeetodi muutuse või muutuste olemus;

c) kuupäev, mis ajast on standardi või tõlgenduse rakendamine nõutud;

d) kuupäev, millal ta kavatseb standardit või tõlgendust esmakordselt rakendada, ja

e) kas:

i) selgitus standardi või tõlgenduse esmakordse rakendamise eeldatavast mõjust (majandus)üksuse finantsaruannetele, või

ii) kui see mõju ei ole teada või põhjendatult hinnatav, siis vastav selgitus.

▼B

MUUTUSED ARVESTUSHINNANGUTES

32 Äritegevusele omas ebakindluse tõttu ei saa mitmeid objekte finantsaruannetes täpselt mõõta, vaid ainult hinnata. Hindamine hõlmab otsuseid, mis põhinevad kõige hilisemal kättesaadaval usaldusväärsel informatsioonil. Näiteks võivad hinnangud osutuda vajalikuks järgmise puhul:

a) ebatõenäoliselt laekuvad nõuded;

b) iganenud varud;

c) finantsvarade või finantskohustiste õiglane väärtus;

d) amortiseeritavate varade kasuliku tööea või neist saadava tulevase majandusliku kasu eeldatav tarbimismudel ja

e) garantiikohustused.

33 Põhjendatud hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise oluline osa ega vähenda nende usaldusväärsust.

34 Hinnangu muutmine võib osutuda vajalikuks, kui toimuvad muutused olukordades, millele hinnang tugines, või uue informatsiooni või uute kogemuste põhjal. Oma olemuselt ei ole hinnangu muutus seotud eelnevate perioodidega ja see ei ole vea parandamine.

35 Muutus rakendatud hindamisalustes on muutus arvestusmeetodis ja mitte muutus arvestushinnangus. Kui on keeruline eristada muutust arvestusmeetodis muutusest arvestushinnangus, käsitletakse muutust kui muutust arvestushinnangus.

36 Muutuse mõju arvestushinnangus, välja arvatud muutus, mille suhtes rakendatakse paragrahvi 37, kajastatakse edasiulatuvalt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄:

a) perioodil, mil muutus toimub, kui muutus mõjutab üksnes seda perioodi, või

b) perioodil, mil muutus toimub ja tulevastel perioodidel, kui muutus mõjutab ka tulevasi perioode.

37 Sel määral, mil muutus arvestushinnangus põhjustab muutust varades ja kohustistes või on seotud mingi omakapitali kirjega, korrigeeritakse vastava vara, kohustise või omakapitali kirje ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust muutuse perioodil.

38 Arvestushinnangu muutuse edasiulatuva mõju kajastamine tähendab, et muutust rakendatakse tehingutele, muudele sündmustele ja olukordadele alates hinnangu muutuse kuupäevast. Muutus arvestushinnangus võib mõjutada ainult käesoleva perioodi kasumit või kahjumit või nii käesoleva perioodi kui ka tulevaste perioodide kasumit või kahjumit. Näiteks muutus ebatõenäoliselt laekuvate nõuete summa hinnangus mõjutab üksnes käesoleva perioodi kasumit või kahjumit ja seega seda kajastatakse käesoleval perioodil. Samas mõjutab muutus amortiseeritavate varade kasulikus tööeas või neist saadava tulevase majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis amortisatsioonikulu käesoleval perioodil ja kõigil tulevastel perioodidel vara järelejäänud kasuliku eluea vältel. Mõlemal juhul kajastatakse käesoleva perioodiga seotud muutuse mõju tuluna või kuluna käesoleval perioodil. Võimalikku mõju tulevastele perioodidele kajastatakse tuluna või kuluna nendel tulevastel perioodidel.

▼B

Avalikustamine

39 (Majandus)üksus avalikustab arvestushinnangu muutuse olemuse ja summa, mis mõjutab käesolevat perioodi või mis eeldatavasti avaldab mõju tulevastele perioodidele; eeldatavat mõju tulevastele perioodidele ei ole vaja avalikustada, kui selle hindamine on teostamatu.

40 Kui eeldatava mõju summat tulevastele perioodidele ei ole avalikustatud, kuna selle hindamine on teostamatu, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

VEAD

41 Vead võivad tekkida seoses finantsaruannete komponentide kajastamise, mõõtmise, esitamise või avalikustamisega. Finantsaruanded ei ole vastavuses IFRS-idega, kui nad sisaldavad kas olulisi vigu või ebaolulisi vigu, mis on tehtud tahtlikult, et saavutada (majandus)üksuse finantsseisundi, finantstulemuse või rahavoogude teatud esitusviisi. Võimalikud käesoleva perioodi vead, mis avastatakse sellel perioodil, korrigeeritakse enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist. Samas ei avastata mõnikord olulisi vigu enne järgnevat perioodi ja sellised eelnevate perioodide vead korrigeeritakse järgneva perioodi finantsaruannete võrdlusandmetes (vt paragrahvid 42–47).

42 Võttes arvesse paragrahvist 43 tulenevaid piiranguid, korrigeerib (majandus)üksus olulised eelnevate perioodide vead tagasiulatuvalt esimestes finantsaruannetes, mis kinnitatakse pärast vigade avastamist:

a) korrigeerides selle (nende) eelneva(te) perioodi(de) võrdlusandmeid, mil viga esines, või

b) kui viga esines enne varaseimat esitatud eelnevat perioodi, korrigeerides varaseima esitatud perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid.

Piirangud tagasiulatuvale korrigeerimisele

43 Eelneva perioodi viga korrigeeritakse tagasiulatuvalt, välja arvatud määral, mil on teostamatu kindlaks määrata kas vea perioodispetsiifilisi mõjusid või kumulatiivset mõju.

44 Kui on teostamatu kindlaks määrata vea perioodispetsiifilisi mõjusid ühe või enama esitatud eelneva perioodi võrdlusandmetele, korrigeerib (majandus)üksus varaseima perioodi varade, kohustiste ja omakapitali algsaldosid, mille suhtes tagasiulatuv korrigeerimine on teostatav (milleks võib olla käesolev periood).

45 Kui käesoleva perioodi alguse seisuga on teostamatu määrata kindlaks vea kumulatiivset mõju kõigile eelnevatele perioodidele, korrigeerib (majandus)üksus võrdlusandmeid parandamaks viga edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast.

▼B

46 Eelneva perioodi vea korrigeerimist ei kajastata selle perioodi kasumis või kahjumis, mil viga avastatakse. Igasugust muud eelnevate perioodide kohta esitatud informatsiooni, kaasa arvatud mitme aasta finantsandmete kokkuvõtted, korrigeeritakse nii kaugele ajas tagasi, kui see on teostatav.

47 Kui on teostamatu määrata kindlaks vea summat kõikide eelnevate perioodide suhtes (näiteks viga arvestusmeetodi rakendamisel), siis korrigeerib (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 45 võrdlusandmeid edasiulatuvalt alates varaseimast teostatavast kuupäevast. Seega ei eralda ta enne seda kuupäeva tekkinud varade, kohustiste ja omakapitali kumulatiivse korrigeerimise osa. Paragrahvid 50–53 annavad juhiseid, millal on teostamatu korrigeerida viga ühe või enama eelneva perioodi suhtes.

48 Vigade korrigeerimist eristatakse muutustest arvestushinnangutes. Arvestushinnangud on oma olemuselt ligikaudsed väärtused, mida võib vajaduse korral muuta täiendava informatsiooni teatavaks saamisel. Näiteks tulu või kulu kajastamine seoses ebakindla sündmuse tulemuse selgumisega ei ole vea korrigeerimine.

Eelneva perioodi vigade avalikustamine

49 Rakendades paragrahvi 42, avalikustab (majandus)üksus järgmise:

a) eelneva perioodi vea olemuse;

b) iga esitatud perioodi kohta korrigeerimise summa määral, mil see on teostatav:

i) finantsaruande iga mõjutatud kirje kohta ja

ii) kui (majandus)üksusele rakendatakse IAS 33, siis baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi;

c) korrigeerimise summa varaseima esitatud eelneva perioodi alguse seisuga ja

d) kui tagasiulatuv korrigeerimine on teatud eelneva perioodi jaoks teostamatu, siis asjaolud, mis viisid sellise olukorra tekkimiseni, ja kirjeldused, kuidas ja mis ajast alates on viga parandatud.

Järgnevate perioodide finantsaruannetes ei pea neid avalikustamisi kordama.

TAGASIULATUVA RAKENDAMISE JA TAGASIULATUVA KORRIGEERIMISE TEOSTAMATUS

50 Mõningates olukordades on teostamatu korrigeerida ühe või enama eelneva perioodi võrdlusandmeid, saavutamaks võrreldavust käesoleva perioodiga. Näiteks võib olla ei kogutud eelneva(te)l perioodi(de)l andmeid viisil, mis lubaks kas uue arvestusmeetodi tagasiulatuvat rakendamist (kaasa arvatud paragrahvides 51–53 nimetatud eelnevatel perioodidel edasiulatuva rakendamise eesmärgil) või tagasiulatuvat korrigeerimist, et parandada eelneva perioodi viga, ja sellise informatsiooni taasloomine võib olla teostamatu.

▼B

51 Arvestusmeetodi rakendamisel finantsaruande osadele, mis on kajastatud või avalikustatud seoses tehingutega, muude sündmustega või olukordadega, on sageli vaja kasutada hinnanguid. Hinnangutele on omane subjektiivsus ja hinnanguid võib anda pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄. Hinnangute andmine on potentsiaalselt keerulisem, kui seda tehakse arvestusmeetodi tagasiulatuva rakendamise või eelneva perioodi vea tagasiulatuva korrigeerimise kontekstis, kuna mõjutatud tehingust, muust sündmusest või olukorrast võib olla möödunud pikem ajavahemik. Samas jääb eelnevate perioodide suhtes tehtud hinnangute eesmärk samaks nagu käesoleval perioodil tehtud hinnangutel, nimelt et hinnang peegeldaks asjaolusid, mis eksisteerisid tehingu, muu sündmuse või olukorra toimumise ajal.

52 Seega nõuab uue arvestusmeetodi tagasiulatuv rakendamine või eelneva perioodi vea tagasiulatuv korrigeerimine sellise informatsiooni, mis

a) annab tõestust asjaoludest, mis eksisteerisid kuupäeva(de)l, millal tehing, muu sündmus või olukord toimus, ja

b) oleks olnud kättesaadav selle eelneva perioodi finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise hetkel,

eristamist muust informatsioonist. Mõningate hinnangute tüüpide (näiteks õiglase väärtuse hinnang, mis ei põhine jälgitaval hinnal või jälgitavatel sisenditel) puhul on teostamatu eristada neid informatsiooni tüüpe. Kui tagasiulatuv rakendamine või tagasiulatuv korrigeerimine nõuaks märkimisväärse hinnangu andmist, mille puhul ei ole võimalik eristada neid kahte informatsiooni tüüpi, on teostamatu rakendada uut arvestusmeetodit või korrigeerida eelneva perioodi viga tagasiulatuvalt.

53 Eelnevale perioodile uue arvestusmeetodi rakendamisel või summade korrigeerimisel ei tohi kasutada tagantjärele tarkust, kas oletuste tegemisel selle kohta, millised oleksid olnud eelneval perioodil juhtkonna kavatsused, või eelneval perioodil kajastatud, mõõdetud või avalikustatud summade hindamisel. Näiteks juhul, kui (majandus)üksus korrigeerib eelneva perioodi viga seoses finantsvarade hindamisega, mis eelnevalt liigitati lunastustähtajani hoitavateks investeeringuteks kooskõlas IAS 39-ga „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”, ei muuda ta nende hindamisalust antud perioodil, isegi kui juhtkond otsustas hiljem neid mitte hoida lunastustähtajani. Samuti, kui (majandus)üksus korrigeerib eelneva perioodi vea, arvestades välja töötajate akumuleeritud haiguspuhkuse kohustuse kooskõlas IAS 19-ga „Hüvitised töötajatele”, ei võta ta arvesse informatsiooni ebatavaliselt ränga gripihooaja kohta järgneval perioodil, mis saab kättesaadavaks pärast seda, kui finantsaruanded olid selleks eelnevaks perioodiks avaldamiseks heaks kiidetud. Asjaolu, et eelnevate perioodide kohta esitatud võrdlusandmete muutmisel osutub sageli vajalikuks oluliste hinnangute kasutamine, ei takista võrdlusandmete usaldusväärset kohandamist või korrigeerimist.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

54 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

55 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 8 „Perioodi puhaskasum või kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites” (parandatud 1993).

56 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:

a) SIC 2 „Järjepidevus – laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimine” ja

b) SIC 18 „Järjepidevus – alternatiivsed meetodid”.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 10

▼M5

Sündmused pärast aruandeperioodi

▼B

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on määrata:

a) millal peab (majandus)üksus korrigeerima oma finantsaruandeid seoses ►M5 aruandeperioodijärgsete ◄ sündmustega ja

b) millist teavet peab (majandus)üksus avalikustama finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva kohta ja ►M5 aruandeperioodijärgsete ◄ sündmuste kohta.

Standardis nõutakse samuti, et (majandus)üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui ►M5 aruandeperioodijärgsed ◄ sündmused viitavad sellele, et tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole asjakohane.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse ►M5 aruandeperioodijärgsete ◄ sündmuste arvestamisel ja avalikustamisel.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

►M5 *Aruandeperioodijärgsed* ◄ *sündmused* on sellised soodsad või ebasoodsad sündmused, mis toimuvad ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahel. Eristatakse kahte tüüpi sündmuseid:

a) need, mis kinnitavad ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerinud asjaolusid (►M5 *aruandeperioodijärgsed* ◄ *korrigeerivad sündmused*), ja

b) need, mis viitavad pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ tekkinud asjaoludele (►M5 *aruandeperioodijärgsed* ◄ *mittekorrigeerivad sündmused*).

4 Finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise protsess varieerub sõltuvalt juhtimisstruktuurist, seadusel põhinevatest nõuetest ning finantsaruannete koostamisel ja lõplikul vormistamisel järgitavatest protseduuridest.

▼B

5 Mõnedel juhtudel nõutakse (majandus)üksuselt finantsaruannete esitamist ►M5 omanikele ◄ kinnitamiseks pärast finantsaruannete avaldamist. Sellistel puhkudel loetakse finantsaruanded avaldamiseks heakskiidetuks avaldamise kuupäeval, mitte kuupäeval, mil ►M5 omanikud ◄ finantsaruanded kinnitavad.

Näide

28. veebruaril 20X2 saavad (majandus)üksuse juhtkonnal valmis esialgsed finantsaruanded 31. detsembril 20X1 lõppenud aasta kohta. 18. märtsil 20X2 vaatab direktoraat finantsaruanded läbi ja kiidab need avaldamiseks heaks. 19. märtsil 20X2 teatab (majandus)üksus oma kasumi ja valikuliselt muu finantsinformatsiooni. Finantsaruanded tehakse ►M5 omanikele ◄ ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. ►M5 Omanikud ◄ kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse kinnitatud finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on heaks kiidetud avaldamiseks 18. märtsil 20X2 (päev, mil direktoraat on need avaldamiseks heaks kiitnud).

6 Mõnedel puhkudel nõutakse (majandus)üksuse juhtkonnalt finantsaruannete esitamist nõukogule (mille koosseisu kuuluvad üksnes mitte-täidesaatvad direktorid) kinnitamiseks. Sellistel puhkudel kiidetakse finantsaruanded avaldamiseks heaks siis, kui juhtkond kiidab need nõukogule avaldamiseks heaks.

Näide

18. märtsil 20X2 kiidab (majandus)üksuse juhtkond finantsaruanded heaks tema nõukogule avaldamiseks. Nõukogu koosneb üksnes mitte-täidesaatvatest direktoritest ning sinna võivad kuuluda töötajate ja muude huvirühmade esindajad. Nõukogu kinnitab finantsaruanded 26. märtsil 20X2. Finantsaruanded tehakse ►M5 omanikele ◄ ja teistele huvilistele kättesaadavaks 1. aprillil 20X2. ►M5 Omanikud ◄ kinnitavad finantsaruanded oma aastakoosolekul 15. mail 20X2 ja 17. mail 20X2 esitatakse finantsaruanded registreerimiseks järelevalveasutusele.

Finantsaruanded on avaldamiseks heaks kiidetud 18. märtsil 20X2 (kuupäev, mil juhtkond need nõukogule avaldamiseks heaks kiidab).

7 ►M5 Aruandeperioodijärgsete ◄ sündmuste hulka kuuluvad kõik kuni finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäevani toimunud sündmused, isegi kui need sündmused toimuvad pärast seda, kui kasum või muu valikuline finantsinformatsioon on avalikult teada antud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ korrigeerivad sündmused

8 (Majandus)üksus korrigeerib oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta ►M5 aruandeperioodijärgseid ◄ korrigeerivaid sündmusi.

▼B

9 Järgmised sündmused on näited ►M5 aruandeperioodijärgsetest ◄ korrigeerivatest sündmustest, mis nõuavad (majandus)üksuselt finantsaruannetes kajastatud summade korrigeerimist või varem kajastamata objektide kajastamist:

a) ►M5 aruandeperioodijärgne ◄ kohtuotsus, mis kinnitab, et (majandus)üksusel oli ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteeriv kohustus. (Majandus)üksus korrigeerib igat selle kohtuasjaga seotud eelnevalt kajastatud eraldist kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustused ja tingimuslikud varad" või kajastab uue eraldise. (Majandus)üksus ei avalikusta seda lihtsalt kui tingimuslikku kohustist, kuna kohtuotsus annab täiendavaid tõendeid, mida arvestada kooskõlas IAS 37 paragrahviga 16;

b) pärast ►M5 aruandeperioodi ◄ teatavaks saanud informatsioon, mis viitab sellele, et vara väärtus oli ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ langenud või et varasemat selle vara väärtuse langusest tuleneva allahindluse summat tuleb korrigeerida. Näiteks:

i) pärast ►M5 aruandeperioodi ◄ välja kuulutatud kliendi pankrot tavaliselt kinnitab, et ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ sisaldasid nõuded ostjate vastu kajastamata allahindlust ja et (majandus)üksus peab korrigeerima vastavate nõuete bilansilist (jääk)maksumust, ja

ii) varude müük pärast ►M5 aruandeperioodi ◄ võib anda tõendeid nende netorealiseerimisväärtuse kohta ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

c) enne ►M5 aruandeperioodi ◄ ostetud varade soetusmaksumuse või müüdud varade müügitulu kindlaksmääramine ►M5 aruandeperioodijärgselt ◄;

d) kasumi jaotamise või preemia väljamaksete summa kindlaksmääramine pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ juhul, kui (majandus)üksusel oli ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ selle kuupäeva eelsetest sündmustest tulenev juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele");

e) pettuse või vigade avastamine, mis näitab finantsaruannete ebakorrektsust.

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused

10 (Majandus)üksus ei tohi korrigeerida oma finantsaruannetes kajastatud summasid, et arvesse võtta ►M5 aruandeperioodijärgseid ◄ mittekorrigeerivaid sündmusi.

11 ►M5 Aruandeperioodijärgse ◄ mittekorrigeeriva sündmuse näiteks on investeeringute turuväärtuse langemine ►M5 aruandeperioodi ◄ ja finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva vahelisel ajal. Tavaliselt pole turuväärtuse langemine seotud investeeringute seisundiga ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, vaid peegeldab hiljem tekkinud asjaolusid. Sellepärast ei korrigeeri (majandus)üksus oma finantsaruannetes kajastatud investeeringute summasid. Samamoodi ei ajakohasta (majandus)üksus ►M5 aruandeperioodi ◄ seisuga avalikustatud summasid investeeringute kohta, siiski peab ta paragrahvi 21 kohaselt avalikustama täiendavat teavet.

▼B

Dividendid

12 Kui (majandus)üksus kuulutab välja dividendid omakapitaliinstrumentide omanikele (nagu on määratletud IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine") pärast ►M5 aruandeperioodi ◄, ei tohi (majandus)üksus kajastada neid dividende kohustisena ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

▼M17

13 Kui dividendid kuulutatakse välja pärast aruandeperioodi, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, ei kajastata dividende kohustisena aruandeperioodi lõpus, sest sel ajal ei eksisteeri ühtegi kohustust. Sellised dividendid avalikustatakse lisades kooskõlas IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine*.

▼B

TEGEVUSE JÄTKUVUS

14 (Majandus)üksus ei tohi koostada oma finantsaruandeid tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtuvalt, kui juhtkond otsustab pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ kas (majandus)üksuse likvideerida või lõpetada kauplemine või äritegevus, või kui ei ole ühtegi muud realistlikku alternatiivi peale eelnimetatute.

15 Äritegevuse tulemuste ja finantsseisundi halvenemine pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ võib viidata vajadusele kaaluda, kas tegevuse jätkuvuse eeldus on endiselt asjakohane. Kui tegevuse jätkuvuse eeldus ei ole enam asjakohane, siis loetakse selle asjaolu mõju niivõrd oluliseks, et käesolev standard nõuab põhimõttelist muudatust majandusarvestuse alustes, mitte lihtsalt seniste aluste raames kajastatud summade korrigeerimist.

16 IAS 1 täpsustab informatsiooni avalikustamise nõudeid, kui:

a) finantsaruanded ei ole koostatud tegevuse jätkuvuse põhimõttest lähtudes või

b) juhtkond on teadlik olulistest ebakindlust põhjustavatest asjaoludest, mis on seotud sündmuste või olukordadega, mis võivad seada märkimisväärse kahtluse alla (majandus)üksuse tegevuse jätkuvuse. Avalikustamist vajavad sündmused või olukorrad võivad tekkida pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄.

AVALIKUSTAMINE

Avaldamiseks heakskiitmise kuupäev

17 (Majandus)üksus avalikustab finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise kuupäeva ja isiku(d), kes on selle heakskiidu andnud. Kui (majandus)üksuse omanikel või teistel isikutel on õigus finantsaruandeid muuta pärast nende avaldamist, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

18 Kasutajatel on oluline teada, millal finantsaruanded avaldamiseks heaks kiideti, kuna finantsaruanded ei peegelda pärast seda kuupäeva toimunud sündmusi.

►M5 Aruandeperioodi lõpu ◄ asjaolude kohta avalikustatud teabe ajakohastamine

19 Kui (majandus)üksus saab pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ teavet asjaolude kohta, mis eksisteerisid ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, siis ajakohastab (majandus)üksus nende asjaolude kohta avalikustatud teabe uue teabe valguses.

▼B

20 Mõnedel puhkudel peab (majandus)üksus ajakohastama oma finantsaruannetes avalikustatud teabe, et arvesse võtta pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ saadud teavet, isegi kui see teave ei mõjuta finantsaruannetes kajastatud summasid. Avalikustatud teave tuleb ajakohastada näiteks juhul, kui pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ saadakse tõendeid ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerinud tingimusliku kohustise kohta. Lisaks kaalumisele, kas ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ tuleks kajastada eraldis või selle summat muuta kooskõlas IAS 37-ga, ajakohastab (majandus)üksus nende tõendite valguses ka tingimuslike kohustiste kohta avalikustatud teabe.

►M5 Aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused

21 Kui ►M5 aruandeperioodijärgsed ◄ mittekorrigeerivad sündmused on olulised, siis võib nende avalikustamata jätmine mõjutada finantsaruannete kasutajate majandusotsuseid, mis on tehtud finantsaruannete põhjal. Seepärast avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe ►M5 aruandeperioodijärgsete ◄ mittekorrigeerivate sündmuste iga olulise kategooria kohta:

a) sündmuse laad ja

b) hinnang selle finantsmõju kohta või märge, et sellist hinnangut pole võimalik anda.

22 Allpool on näited ►M5 aruandeperioodijärgsetest ◄ mittekorrigeerivatest sündmustest, mis üldiselt tuleks avalikustada:

a) oluline äriühendus pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ (IFRS 3 „Äriühendused” nõuab sellistel puhkudel teatud teabe avalikustamist) või olulise tütarettevõtte võõrandamine;

b) (valdkonna) äritegevuse lõpetamise plaani teatavaks tegemine;

c) suured varade soetamised, varade liigitamine müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, muud varade müümised või suuremad varade sundvõõrandamised valitsuse poolt;

d) olulise tootmisüksuse hävimine tulekahju tagajärjel pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄;

e) olulise restruktureerimise väljakuulutamine või selle teostamise alustamine (vt IAS 37);

f) olulised tehingud lihtaktsiatega ja potentsiaalsed tehingud lihtaktsiatega pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ (IAS 33 „Aktsiakasum” nõuab (majandus)üksuselt selliste tehingute kirjelduse avalikustamist, välja arvatud, kui sellised tehingud hõlmavad kapitaliseerimist või fondiemissiooni, aktsiatükeldamist või aktsiate ühendamist, mille kõigi korrigeerimine on nõutud IAS 33 alusel);

g) ebatavaliselt suured varahindade või valuutavahetuskursside muutused pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄;

h) pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ jõustunud või välja kuulutatud muutused maksumäärades või maksuseadustes, mis oluliselt mõjutavad tasumisele kuuluvaid ning edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi (vt IAS 12 „Tulumaks”);

▼B

i) oluliste siduvate kohustuste või tingimuslike kohustiste võtmine, näiteks oluliste tagatiste andmise kaudu, ja

j) olulise kohtuprotsessi algatamine, mis tuleneb üksnes pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ toimunud sündmustest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

23 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 10 (PARANDATUD 1999) TAGASIVÕTMINE

24 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 10 „►M5 Sündmused pärast aruandeperioodi ◄” (parandatud 1999).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 11

Ehituslepingud

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada ehituslepingutega seotud tulu ja kulu arvestuslik käsitlus. Tulenevalt ehituslepingute raames toimuva tegevuse iseloomust langevad lepingulise tegevuse alustamise ning lõpuleviimise kuupäevad üldjuhul erinevatesse arvestusperioodidesse. Seepärast on ehituslepingute arvestuse puhul põhiprobleemiks lepingulise tulu ja lepinguliste kulutuste jaotamine arvestusperioodidele, mille kestel ehitustöid tehakse. Käesolevas standardis kasutatakse „Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetes" sätestatud kajastamiskriteeriume, et määrata kindlaks, millal kajastatakse lepinguline tulu ja lepingulised kulutused vastavalt tuluna ja kuludena ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Lisaks on standardis esitatud praktilised juhised nende kriteeriumite rakendamiseks.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse ehituslepingute arvestuses tööettevõtjate finantsaruannetes.

2 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 11 „Ehituslepingute arvestus", mis kinnitati 1978. aastal.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Ehitusleping on leping, mis on spetsiaalselt sõlmitud teatud vara või omavahel konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt või lõppeesmärgi või kasutusotstarbe kaudu tihedalt seotud või vastastikku sõltuvate varade kogumi rajamiseks.

Fikseeritud hinnaga leping on ehitusleping, kus tööettevõtja nõustub kindlaksmääratud lepingulise hinnaga või fikseeritud tasuga tehtud töö ühiku eest, mille suhtes kehtivad teatud juhtudel hinnatõusu puudutavad sätted.

„Kulud pluss"-leping on ehitusleping, mille puhul tööettevõtjale hüvitatakse lubatud või muul viisil määratletud kulutused, millele lisandub teatav protsent neist kulutustest või fikseeritud tasu.

4 Ehituslepingu võib sõlmida üksiku vara, näiteks silla, hoone, tammi, torustiku, tee, laeva või tunneli ehitamiseks. Ehitusleping võib käsitleda ka mitme vara rajamist, mis on konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt või lõppeesmärgi või kasutusotstarbe kaudu omavahel tihedalt seotud või vastastikku sõltuvad; sellised lepingud on näiteks lepingud rafineerimisettevõtete ja muude, keerukate tehaste või seadmete rajamiseks.

▼B

5 Käesoleva standardi kohaselt hõlmavad ehituslepingud muu hulgas:

a) selliste teenuste osutamise lepinguid, mis on otseselt seotud vara rajamisega, näiteks projektijuhtide ja arhitektide teenuseid käsitlevad lepingud, ja

b) lepinguid varade lammutamiseks või taastamiseks ning keskkonna taastamiseks pärast varade lammutamist.

6 Ehituslepinguid sõnastatakse mitmel moel, mis käesoleva standardi rakendamisel liigitatakse kas fikseeritud hinnaga lepinguteks või „kulud pluss"-lepinguteks. Mõningatel ehituslepingutel võib olla nii fikseeritud hinnaga lepingu kui ka „kulud pluss"-lepingu tunnuseid, näiteks „kulud pluss"-lepingu puhul, milles on kokku lepitud maksimumhind. Sellistel juhtudel peab tööettevõtja lepingulise tulu ja kulude kajastamise momendi kindlaksmääramisel arvesse võtma kõiki paragrahvide 23 ja 24 tingimusi.

EHITUSLEPINGUTE ÜHENDAMINE JA OSITAMINE

7 Käesoleva standardi nõudeid rakendatakse üldjuhul iga ehituslepingu suhtes eraldi. Teatavatel juhtudel võib siiski tekkida vajadus standardi rakendamiseks üksiklepingu eraldi määratletavate komponentide või lepingute kogumi suhtes, et kajastada lepingu või lepingute kogumi sisu.

8 Kui leping hõlmab mitut vara, käsitatakse iga vara ehitust eraldi ehituslepinguna juhul, kui:

a) iga vara osas on esitatud eraldi pakkumised;

b) iga vara osas toimusid eraldi läbirääkimised ning tööettevõtjal ja kliendil oli võimalik heaks kiita või tagasi lükata lepingu see osa, mis seondub konkreetse varaga, ja

c) on võimalik kindlaks teha iga varaga seotud kulutused ja tulud.

9 Ühe või mitme kliendiga sõlmitud lepingute kogumit käsitatakse ühe ehituslepinguna, kui:

a) lepingute kogum on sõlmitud ühe paketina;

b) lepingud on sedavõrd tihedalt vastastikku seotud, et sisuliselt moodustavad need osa ühest üldise kasumimääraga projektist, ja

c) lepinguid täidetakse samaaegselt või üksteise järel.

10 Lepinguga võib ette näha täiendava vara ehitamise kliendi soovi korral või lepingut võib muuta, lisades täiendava vara ehitamise. Täiendava vara ehitust käsitatakse eraldi ehituslepinguna, kui:

a) see vara erineb konstruktsiooniliselt, tehnoloogiliselt ja funktsionaalselt oluliselt algse lepinguga hõlmatud varast või varadest, või

▼B

b) selle vara hind lepitakse kokku algset lepingulist hinda arvesse võtmata.

LEPINGULINE TULU

11 Lepinguline tulu hõlmab:

a) lepingus kokku lepitud tulu esialgset summat ja

b) muudatusi lepingulistes töödes, hüvitisnõudeid ja preemiaid:

i) määral, mil on tõenäoline, et nendega kaasneb tulu, ja

ii) neid on võimalik usaldusväärselt mõõta.

12 Lepingulist tulu mõõdetakse saadud või saadava tasu õiglases väärtuses. Lepingulise tulu mõõtmist mõjutavad mitmed tingimuslikud asjaolud, mis sõltuvad tulevikus toimuvate sündmuste tagajärgedest. Hinnanguid on sageli tarvis muuta pärast sündmuste toimumist ja tingimuslike asjaolude selgumist. Seepärast võib lepingulise tulu suurus periooditi suureneda või väheneda. Näiteks:

a) tööettevõtja ja klient võivad algse lepingu sõlmimise perioodile järgneval perioodil kokku leppida muudatustes või hüvitisnõuetes, mis suurendavad või vähendavad lepingulist tulu;

b) fikseeritud hinnaga lepingus sätestatud tulu võib kulutuste suurenemise sätetest tulenevalt suureneda;

c) lepinguline tulu võib väheneda trahvide tõttu, mis tulenevad tööettevõtja hilinemistest lepingu täitmisel, või

d) kui fikseeritud hinnaga lepingus sisaldub fikseeritud hind tööühiku kohta, suureneb lepinguline tulu ühikute arvu suurenemisel.

13 Muudatus on kliendipoolne juhis lepingu alusel tehtava töö ulatuse muutmiseks. Muudatuse tulemuseks võib olla lepingulise tulu suurenemine või vähenemine. Näited muudatustest on vara tehniliste tingimuste või projekti muutmine või lepingu kestuse muutmine. Muudatused võetakse lepingulise tulu määramisel arvesse juhul, kui:

a) on tõenäoline, et klient kiidab muudatuse ja sellest tuleneva tulu suuruse heaks, ja

b) tulu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

14 Hüvitisnõue on summa, mille tasumist tööettevõtja nõuab kliendilt või kolmandalt isikult hüvitisena lepingu hinnas mittesisalduvate kulutuste eest. Hüvitisnõue võib tekkida näiteks kliendi põhjustatud viivitustest, vigadest spetsifikatsioonides või konstruktsioonis ning lepingujärgse töö muudatuste vaidlustamisest. Hüvitisnõuetest saadava tulu mõõtmise osas valitseb suur ebakindlus ning sageli oleneb see läbirääkimiste tulemustest. Seepärast lisatakse hüvitisnõuded lepingulisele tulule üksnes juhul, kui:

a) läbirääkimised on jõudnud sellisesse etappi, et hüvitisnõude tunnustamine kliendi poolt on tõenäoline, ja

▼B

b) summat, mida klient tõenäoliselt tunnustab, on võimalik usaldusväärselt mõõta.

15 Ergutustasud on täiendavad summad, mida tööettevõtjale makstakse kindlaksmääratud tulemusnäitajate saavutamise või ületamise korral. Näiteks võib leping sätestada tööettevõtjale ergutustasu lepingu ennetähtaegse täitmise eest. Ergutustasud kaasatakse lepingulise tulu arvestusse, kui:

a) lepingu täitmine on jõudnud sellisesse faasi, et kindlaksmääratud tulemusnäitajate saavutamine või ületamine on tõenäoline, ja

b) ergutustasu suurust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

LEPINGULISED KULUTUSED

16 Lepingulised kulutused hõlmavad:

a) konkreetse lepinguga otseselt seotud kulutusi;

b) kulutusi, mis on seostatavad lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik lepingule jaotada, ja

c) selliseid muid kulutusi, mis konkreetsete lepingutingimuste kohaselt kuuluvad kliendi poolt hüvitamisele.

17 Konkreetse lepinguga otseselt seotud kulutused on muu hulgas:

a) objekti tööjõukulud, sealhulgas objekti järelevalve;

b) kulutused ehituses kasutatavatele materjalidele;

c) lepinguga seoses kasutatavate seadmete ja masinate kulum;

d) kulutused seadmete, masinate ja materjalide transportimiseks lepingulisele ehitusobjektile ja tagasi;

e) kulutused seadmete ja masinate rentimiseks;

f) kulutused lepinguga otseselt seotud projekteerimisele ja tehnilisele abile;

g) hinnangulised kulutused ehitusvigade parandamisele ja garantiitöödele, sealhulgas eeldatavad garantiikulutused, ja

h) kolmandate isikute hüvitisnõuded.

Neid kulutusi võib vähendada mis tahes ettenägematu tulu arvelt, mis ei kuulu lepingulise tulu alla, näiteks tulu ülejäänud materjalide ning seadmete ja masinate realiseerimisest pärast lepingu lõppu.

18 Kulutused, mis on seostatavad lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik konkreetsetele lepingutele jaotada, hõlmavad muu hulgas:

a) kindlustust;

b) kulutusi konkreetse lepinguga otseselt mitteseotud projekteerimisele ja tehnilisele abile ja

▼B

c) ehituse üldkulusid.

Need kulutused jaotatakse süstemaatiliste ja ratsionaalsete meetodite alusel, mida rakendatakse järjepidevalt kõikide ühelaadsete kulutuste suhtes. Jaotamisel lähtutakse ehitustegevuse tavalisest mahust. Ehituse üldkulud hõlmavad näiteks kulutusi ehitustöötajate palgaandmestiku koostamiseks ja töötlemiseks. ►M1 Kulutused, mis on seotud lepingulise tegevusega üldiselt ning mida on võimalik konkreetsetele lepingutele jaotada, hõlmavad ka laenukasutuse kulutusi. ◄

19 Kulutused, mis konkreetsete lepingutingimuste kohaselt kuuluvad tasumisele kliendi poolt, võivad sisaldada mõningaid üldisi haldus- ja arenduskulutusi, mille hüvitamine on sätestatud lepingutingimustes.

20 Kulutused, mida ei ole võimalik seostada lepingulise tegevusega või lepingule jaotada, jäetakse ehituslepingu kulutustest välja. Sellised kulutused hõlmavad:

a) üldisi halduskulutusi, mille hüvitamine ei ole lepinguga ette nähtud;

b) müügikulutusi;

c) uurimis- ja arendustegevuse kulutusi, mille hüvitamine ei ole lepinguga ette nähtud, ja

d) nende (üleliigsete) seadmete ja masinate kulumit, mida ei kasutata seoses konkreetse lepinguga.

21 Lepingulised kulutused sisaldavad kulutusi, mis on seostatavad lepinguga alates lepingu sõlmimise kuupäevast kuni lepingu lõpliku täitmise kuupäevani. Samas kulutused, mis on lepinguga otseselt seotud ning tehakse lepingu sõlmimiseks, arvatakse samuti lepinguliste kulutuste hulka, kui neid on võimalik eraldi määratleda ja usaldusväärselt mõõta ning lepingu sõlmimine on tõenäoline. Kui lepingu sõlmimiseks tehtud kulutused kajastatakse kuluna perioodil, mil need tehakse, ei arvata neid lepinguliste kulutuste hulka, kui leping sõlmitakse hilisemal perioodil.

LEPINGULISE TULU JA KULUDE KAJASTAMINE

22 Kui ehituslepingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse ehituslepingust tulenev lepinguline tulu ja lepingulised kulutused vastavalt tulu ja kuluna lähtuvalt lepingulise tegevuse valmidusastmest ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Ehituslepingust eeldatavalt tulenev kahjum kajastatakse kohe kuluna kooskõlas paragrahviga 36.

23 Fikseeritud hinnaga lepingu puhul on ehituslepingu tulemust võimalik usaldusväärselt hinnata, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) lepingulise tulu kogusummat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

b) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu;

▼B

c) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ on võimalik usaldusväärselt mõõta nii lepingu täitmise lõpuleviimiseks vajalikke kulutusi kui ka lepingu täitmise staadiumi, ja

d) lepinguga seostatavad lepingulised kulutused on selgelt määratletavad ning usaldusväärselt mõõdetavad nii, et tegelikke lepingulisi kulutusi on võimalik võrrelda varasemate hinnangutega.

24 „Kulud pluss"-lepingu puhul on ehituslepingu tulemusi võimalik usaldusväärselt hinnata, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu, ja

b) lepinguga seostatavad lepingulised kulutused on selgelt määratletavad ja usaldusväärselt mõõdetavad, olenemata sellest, kas need kuuluvad konkreetsete sätete alusel hüvitamisele või mitte.

25 Tulu ja kulu kajastamist lähtuvalt lepingu täitmise staadiumist nimetatakse sageli valmidusastme meetodiks. Selle meetodi kohaselt viiakse lepinguline tulu vastavusse valmidusastmeni jõudmiseks tehtud lepinguliste kulutustega, mille tulemusena esitatakse tulu, kulud ja kasum proportsionaalselt tehtud töö mahuga. Meetod annab kasulikku teavet perioodi jooksul toimunud lepingulise tegevuse ja saavutatud tulemuste kohta.

26 Valmidusastme meetodi kohaselt kajastatakse lepinguline tulu nende arvestusperioodide ►M5 kasumites või kahjumites ◄, mille kestel töö tehakse. Lepingulised kulutused kajastatakse üldjuhul kuluna nende arvestusperioodide ►M5 kasumites või kahjumites ◄, mille kestel asjaomane töö tehakse. Samas kajastatakse eeldatavad lepingu kogutulu ületavad lepingulised kulutused kohe kuluna kooskõlas paragrahviga 36.

27 Tööettevõtja võib olla teinud lepingulisi kulutusi, mis on seotud tulevase lepingujärgse tegevusega. Sellised lepingulised kulutused kajastatakse varana, kui on tõenäoline, et need kaetakse. Kõnealused kulutused väljendavad kliendi poolt tasumisele kuuluvat summat ning liigitatakse sageli pooleliolevaks lepingujärgseks tööks.

28 Ehituslepingu tulemusi on võimalik usaldusväärselt hinnata üksnes juhul, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab lepingust tulenevalt majanduslikku kasu. Kui aga juba lepingulise tulu hulka arvatud ning ►M5 kasumis või kahjumis ◄ kajastatud summa laekumine on ebakindel, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille katmine ei ole enam tõenäoline, kuluna, mitte lepingulise tulu korrigeerimisena.

29 (Majandus)üksusel on üldjuhul võimalik anda usaldusväärseid hinnanguid pärast seda, kui ta on sõlminud lepingu, milles sätestatakse:

a) kõikide osapoolte täitmisele pööratavad õigused seoses ehitatava varaga;

b) makstav tasu ja

c) arveldusviis ja -tingimused.

▼B

Üldjuhul peab (majandus)üksusel olema ka tõhus sisemine eelarvestus- ja aruandlussüsteem. Lepingu täitmise edenedes vaatab (majandus)üksus läbi ning vajaduse korral muudab lepingulise tulu ja lepinguliste kulutuste hinnanguid. Taasläbivaatamise vajalikkus ei ole tingimata märgiks, et lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata.

30 Lepingu valmidusastet võib kindlaks määrata mitmel erineval viisil. (Majandus)üksus kasutab meetodit, mis võimaldab tehtud tööd usaldusväärselt mõõta. Olenevalt lepingu iseloomust võivad meetodid tugineda:

a) tehtud kulutuste osatähtsusele hinnangulistest lepingulistest kogukulutustest;

b) teostatud tööde ülevaatamisele või

c) lepingujärgse töö tegelikule valmidusele.

Klientidelt saadud valmidusastmeline tasu ja ettemaksed ei kajasta sageli tehtud tööd.

31 Kui valmidusaste määratakse kindlaks seni tehtud lepinguliste kulutuste järgi, arvatakse viimaste hulka üksnes tehtud tööd peegeldavad lepingulised kulutused. Välja jäetakse näiteks järgmised lepingulised kulutused:

a) lepingulised kulutused, mis seonduvad tulevase lepingujärgse tegevusega, näiteks lepinguobjektile toimetatud või lepinguga seoses kasutamiseks ettenähtud materjalid, mida ei ole veel lepingu täitmise raames paigaldatud, kasutatud või rakendatud, välja arvatud juhul, kui materjalid on toodetud spetsiaalselt selle lepingu jaoks, ja

b) ettemaksed alltöövõtjatele alltöövõtulepingute alusel tehtava töö eest.

32 Kui ehituslepingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata:

a) kajastatakse tulu üksnes sel määral, mil tehtud lepingulised kulutused on tõenäoliselt kaetavad, ja

b) kajastatakse lepingulised kulutused kuluna sellel perioodil, mil need on tehtud.

Ehituslepingust eeldatavalt tulenev kahjum kajastatakse kohe kuluna kooskõlas paragrahviga 36.

33 Lepingu täitmise varajastes staadiumides ei ole sageli võimalik lepingu tulemusi usaldusväärselt hinnata. Siiski võib olla tõenäoline, et (majandus)üksuse tehtud lepingulised kulutused kaetakse. Seepärast kajastatakse lepinguline tulu üksnes nende kulutuste ulatuses, mis on tõenäoliselt kaetavad. Kuna lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kasumit ei kajastata. Kuigi lepingu tulemusi ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, võib siiski olla tõenäoline, et lepingulised kogukulutused ületavad lepingulist kogutulu. Sellistel juhtudel kajastatakse eeldatavad lepingulist kogutulu ületavad lepingulised kulutused kohe kuluna kooskõlas paragrahviga 36.

▼B

34 Lepingulised kulutused, mille katmine ei ole tõenäoline, kajastatakse kohe kuluna. Näited olukordadest, kus tehtud lepinguliste kulutuste kaetavus võib olla ebatõenäoline ning võib osutuda vajalikuks lepinguliste kulutuste kohene kajastamine kuluna, on muu hulgas lepingud:

a) mis ei ole täielikult täitmisele pööratavad, st nende kehtivus on tõsiselt vaieldav;

b) mille täitmine oleneb käimasoleva kohtuvaidluse või seadusandliku tegevuse tulemustest;

c) mis seonduvad varaga, mis kuulub tõenäoliselt arestimisele või sundvõõrandamisele;

d) mille puhul klient ei suuda oma kohustusi täita või

e) mille puhul tööettevõtja ei suuda lepingut lõpuni täita või täita oma lepingujärgseid kohustusi.

35 Kui ebakindlaid asjaolusid, mille tõttu ei olnud lepingu tulemusi võimalik usaldusväärselt hinnata, enam ei ole, kajastatakse ehituslepinguga seotud tulu ja kulud kooskõlas paragrahviga 22, mitte paragrahviga 32.

EELDATAVA KAHJUMI KAJASTAMINE

36 Kui on tõenäoline, et lepingulised kogukulutused ületavad kogutulu, kajastatakse eeldatav kahjum kohe kuluna.

37 Kõnealuse kahjumi summa kindlaksmääramisel ei võeta arvesse:

a) kas lepinguline töö on alanud või mitte;

b) lepingulise tegevuse valmidusastet ega

c) sellistest teistest lepingutest eeldatavalt teenitavate kasumite summat, mida ei käsitata ühe ehituslepinguna paragrahvi 9 kohaselt.

HINNANGUTE MUUTUSED

38 Valmidusastme meetodit rakendatakse kumulatiivselt igal arvestusperioodil lepingulise tulu ja kulutuste jooksvate hinnangute suhtes. Seepärast loetakse lepingulise tulu või lepinguliste kulutuste hinnangu muutuse mõju või lepingu tulemuste hinnangu muutuse mõju arvestushinnangu muutuseks (vt IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”). Muudetud hinnanguid kasutatakse muudatuse tegemise perioodi ja järgnevate perioodide ►**M5** kasumites või kahjumites ◄ kajastatava tulu ja kulude summa kindlaksmääramiseks.

AVALIKUSTAMINE

39 (Majandus)üksus avalikustab:

a) perioodi tuluna kajastatud lepingulise tulu summa;

b) perioodil kajastatud lepingulise tulu kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid ja

c) pooleliolevate lepingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatud meetodid.

▼B

40 (Majandus)üksus avalikustab ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga pooleliolevate lepingute kohta järgmised andmed:

a) ►M5 aruandeperioodi lõpuks ◄ tehtud kulutuste ja kajastatud kasumi (miinus kajastatud kahjum) kogusummad;

b) saadud ettemaksete summa ja

c) kinnipidamiste summa.

41 Kinnipidamised on valmidusastmeliste arvlemiste summad, mida ei maksta enne lepingus selliste summade maksmiseks sätestatud tingimuste täitmist või vigade parandamist. Valmidusastmeliste arvlemiste summad on summad, mis esitatakse arvetena lepingulise töö täitmise eest, olenemata sellest, kas klient on need tasunud. Ettemaksed on summad, mille tööettevõtja on saanud enne vastava töö tegemist.

42 (Majandus)üksus avalikustab:

a) klientidelt lepingulise töö eest saada oleva brutosumma varana ja

b) klientidele lepingulise töö eest võlgnetava brutosumma kohustisena.

43 Klientidelt lepingulise töö eest saada olev brutosumma sisaldab järgmist:

a) tehtud kulutused pluss kajastatud kasum, millest lahutatakse

b) kajastatud kahjumite ja valmidusastmeliste arvlemiste summa

kõikide pooleliolevate lepingute kohta, mille puhul tehtud kulutused pluss kajastatud kasumid (miinus kajastatud kahjumid) ületavad valmidusastmelist arvlemist.

44 Klientidele lepingulise töö eest võlgnetav brutosumma sisaldab järgmist:

a) tehtud kulutused pluss kajastatud kasum, millest lahutatakse

b) kajastatud kahjumite ja valmidusastmeliste arvlemiste summa

kõikide pooleliolevate lepingute kohta, mille puhul valmidusastmeliste arvlemiste summad ületavad tehtud kulutuste ja kajastatud kasumite summat (miinus kajastatud kahjumid).

45 (Majandus)üksus kajastab kõik tingimuslikud kohustised ja tingimusliku vara kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”. Tingimuslik kohustis ja tingimuslik vara võivad tekkida näiteks garantiikulutustest, hüvitisnõuetest, trahvidest või võimalikest kahjumitest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

46 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid perioode.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 12

Tulumaks

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada tulumaksu arvestuslik käsitlus. Tulumaksu arvestamise puhul on põhiküsimuseks, kuidas arvestada järgmiste juhtudega kaasnevat tasumisele kuuluvat ja tulevast tulumaksu:

a) (majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud varade (kohustiste) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmine (arveldamine) tulevikus ja

b) käesoleva perioodi tehingud ja muud sündmused, mis on kajastatud (majandus)üksuse finantsaruannetes.

Vara või kohustise olemusest tuleneb, et aruandev (majandus)üksus kavatseb selle vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kas katta või arveldada. Kui on tõenäoline, et sellise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmine või arveldamine suurendab (vähendab) (majandus)üksuse tulevast tulumaksu võrreldes sellega, kui ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmise või arveldamisega maksukohustusi ei kaasneks, nõuab käesolev standard, et (välja arvatud vähestel erandjuhtudel) kajastaks (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustist (edasi lükkunud tulumaksu vara).

Käesolev standard nõuab, et (majandus)üksus arvestaks tehingute ja teiste sündmustega kaasnevaid maksumõjusid samamoodi nagu tehinguid ja teisi sündmusi endid. ►M5 Kõikide kasumi ja -kahjumiväliselt (kas muus koondkasumis või otse omakapitalis) kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse nendega otseselt seotud maksumõjud samuti kasumi ja kahjumiväliselt (kas vastavalt muus koondkasumis või otse omakapitalis). ◄ Kõikide otse omakapitalis kajastatud tehingute ja teiste sündmuste puhul kajastatakse otse omakapitalis ka tehingute ja muude sündmustega seotud maksumõjud. ►M12 Sarnaselt mõjutab edasilükkunud tulumaksu varade ja kohustiste kajastamine äriühendustes sellest äriühendusest tekkiva firmaväärtuse summat või kajastatud tulu soodusostu kogust. ◄

Käesolevas standardis käsitletakse ka kasutamata maksukahjumitest või kasutamata maksukrediitidest tulenevate edasi lükkunud tulumaksu varade kajastamist, tulumaksu esitamist finantsaruannetes ja tulumaksuga seotud informatsiooni avalikustamist.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse tulumaksu arvestamisel.

2 Käesolevas standardis käsitatakse tulumaksuna kõiki kasumi kasutamisel põhinevaid kohalikke ja välismaised makse. Tulumaks hõlmab ka selliseid makse, nagu näiteks kinnipeetavad maksud, mida tütar- või sidusettevõte või ühisettevõtmine tasuvad aruandvale (majandus)üksusele jaotatavatelt dividendidelt.

3 Kehtetu

▼B

4 Käesolevas standardis ei käsitata valitsusepoolse sihtfinantseerimise (vt IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine") ega investeeringu maksusoodustuste arvestusmeetodeid. Sellegipoolest käsitletakse käesolevas standardis sellistest sihtfinantseerimistest ja investeeringu maksusoodustustest tuleneda võivate ajutiste erinevuste arvestust.

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Arvestuslik kasum on perioodi kasum või kahjum enne tulumaksu kulu mahaarvamist.

Maksustatav kasum (*maksukahjum*) on perioodi kasum (kahjum), mis on kindlaks määratud maksuhaldusasutuse kehtestatud reeglite kohaselt ja mille alusel makstakse (kaetakse) tulumaks.

Tulumaksu kulu (*tulumaksu tulu*) on tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu kogusumma, mida võetakse arvesse perioodi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

Tasumisele kuuluv tulumaks on perioodi maksustatavalt kasumilt (maksukahjumilt) makstava (kaetava) tulumaksu summa.

Edasi lükkunud tulumaksu kohustised on tulevastel perioodidel seoses maksustatavate ajutiste erinevustega makstavad tulumaksusummad.

Edasi lükkunud tulumaksu varad on tulevastel perioodidel seoses järgmiste asjaoludega kaetavad tulumaksusummad:

a) mahaarvatav ajutine erinevus;

b) edasi kantud kasutamata maksukahjumid ja

c) edasi kantud kasutamata maksukrediidid.

Ajutine erinevus on vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja tema maksustamisbaasi vahe. Ajutine erinevus võib olla kas:

a) *maksustatav ajutine erinevus*, mis on ajutine erinevus, mille tulemuseks on maksustatavad summad nende tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, millal vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus kaetakse või arveldatakse, või

b) *mahaarvatav ajutine erinevus*, mis on ajutine erinevus, mille tulemuseks on summad, mis arvatakse maha tulevaste perioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel, kui vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on kaetud või arveldatud.

Vara või kohustise *maksustamisbaas* on selle vara või kohustise maksustamisel aluseks võetav summa.

6 Tulumaksu kulu (tulumaksu tulu) koosneb tasumisele kuuluvast tulumaksu kulust (tasumisele kuuluvast tulumaksu tulust) ja edasi lükkunud tulumaksu kulust (edasi lükkunud tulumaksu tulust).

▼B

Maksustamisbaas

7 Vara maksustamisbaas on summa, mis arvatakse maksustamisel maha kõikidest (majandus)üksusele vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisega kaasnevatest maksustamisele kuuluvatest majanduslikest kasudest. Kui majanduslikud kasud ei ole maksustatavad, siis on vara maksustamisbaas võrdne selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega.

Näited

1 Masina soetusmaksumus on 100. Maksustamise eesmärgil on maha arvatud kulum käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest kokku summas 30, seega ülejäänud maksumus arvatakse maha tulevastel perioodidel kas kulumina või müümise korral vähendusena. Masina kasutamisest tulenev müügitulu on maksustatav, masina müümisest saadav kasum on maksustatav ja masina müümisest saadav kahjum arvatakse maksustamisel maha. *Masina maksustamisbaas on 70*.

2 Saada olevate intresside ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. *Saada olevate intresside maksustamisbaas on null*.

3 Ostjate vastu esitatud nõuete ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Vastav müügitulu on juba maksustatavas kasumis (maksukahjumis) arvesse võetud. Ostjate vastu esitatud nõuete maksustamisbaas on 100.

4 Tütarettevõttelt saada olevate dividendide ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Dividendid ei kuulu maksustamisele. Sisuliselt on kogu vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus majanduslikust kasust mahaarvatav. Järelikult on saada olevate dividendide maksustamisbaas 100 ([a]).

5 Saada oleva laenu ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Laenu tagasimaksmisega maksukohustusi ei kaasne. *Laenu maksustamisbaas on 100*.

([a]) Käesoleva analüüsi kohaselt puudub maksustatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et saada olevate teenitud dividendide maksustamisbaas on null ja et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva maksustatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi puhul puudub edasi lükkunud tulumaksu kohustis.

8 Kohustise maksustamisbaas on selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus miinus kõik selle kohustise suhtes tulevastel perioodidel maksustamise eesmärgil maha arvatavad summad. Ettemaksena saadud müügitulust tuleneva kohustise maksustamisbaas on selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, millest on maha arvatud kõik tulevastel perioodidel mittemaksustatava müügitulu summad.

Näited

1 Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Vastav kulu arvatakse maksustamise eesmärgil maha kassapõhiselt. *Viitvõlgade maksustamisbaas on null.*

2 Lühiajalised kohustised sisaldavad ettemaksena saadud intressitulu, mille ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on 100. See intressitulu kuulub maksustamisele kassapõhiselt. *Ettemaksena saadud intresside maksustamisbaas on null.*

▼B

3 Lühiajalised kohustised sisaldavad viitvõlgu, mille ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Vastav kulu on maksustamise eesmärgil juba maha arvatud. *Viitvõlgade maksustamisbaas on 100*.

4 Lühiajalised kohustised sisaldavad tekkepõhiseid trahve ja viiviseid, mille ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on 100. Trahvid ja viivised ei kuulu maksustamise eesmärgil mahaarvamisele. *Tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on 100* ([a]).

5 Laenukohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on 100. Laenu tagasimaksmisega maksukohustusi ei kaasne. *Laenu maksustamisbaas on 100*.

([a]) Käesoleva analüüsi kohaselt puudub mahaarvatav ajutine erinevus. Teise võimalusena võidakse eeldada, et makstavate tekkinud trahvide ja viiviste maksustamisbaas on null ning et tulumaksu nullmäära rakendatakse tuleneva mahaarvatava ajutise erinevuse 100 suhtes. Mõlema analüüsi puhul puudub edasi lükkunud tulumaksu vara.

9 Mõnedel objektidel on maksustamisbaas, kuid ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ neid varade või kohustistena ei kajastata. Näiteks kajastatakse uurimisväljaminekud nende tekkimise perioodi arvestusliku kasumi arvutamisel kuludena, kuid maksustatava kasumi (maksukahjumi) arvutamisel võib need alles hilisemal perioodil maha arvata. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasi (ehk summa, mida maksuhaldusasutus lubab tulevastel perioodidel maha arvata) ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse (null) vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasi lükkunud tulumaksu vara.

10 Kui vara või kohustise maksustamisbaas ei ole kohe selge, tasub arvesse võtta käesoleva standardi põhiprintsiipi: (majandus)üksus kajastab, välja arvatud mõnel üksikul erandjuhul, edasi lükkunud tulumaksu kohustist (vara), kui vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmine või arveldamine suurendab või vähendab tulevast tulumaksu võrreldes sellega, kui selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmise või arveldamisega maksukohustusi ei kaasneks. Paragrahvile 52 järgnev näide C iseloomustab olukordi, millal tasub kõnealust põhiprintsiipi arvesse võtta, näiteks siis, kui vara või kohustise maksustamisbaas sõltub eeldatavast katmise või arveldamise viisist.

11 Konsolideeritud finantsaruannetes määratakse ajutine erinevus kindlaks konsolideeritud finantsaruannetes toodud varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste ja nende maksustamisbaasi võrdlemise teel. Maksustamisbaas määratakse konsolideeritud tuludeklaratsioonist tulenevalt nendes riikides, kus kõnealune deklaratsioon esitatakse. Mujal määratakse maksustamisbaas iga kontserni (majandus)üksuse tuludeklaratsioonist tulenevalt eraldi.

TASUMISELE KUULUVA TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

12 Käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu maksmata osa kajastatakse kohustisena. Kui käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest juba tasutud tulumaks ületab nende perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu, kajastatakse ülejääk varana.

13 Maksukahjumiga seotud kasu, mille abil saab tagasiulatuvalt katta eelneva perioodi eest tasumisele kuulunud tulumaksu, kajastatakse varana.

▼B

14 Kui eelneva perioodi eest tasumisele kuuluv tulumaks kaetakse maksukahjumiga, kajastab (majandus)üksus kasu selle perioodi varana, millal maksukahjum tekkis, kuna on tõenäoline, et kasu laekub (majandus)üksusele ning seda on võimalik usaldusväärselt mõõta.

EDASI LÜKKUNUD TULUMAKSU KOHUSTISTE JA VARADE KAJASTAMINE

MAKSUSTATAV AJUTINE ERINEVUS

15 Edasi lükkunud tulumaksu kohustisi kajastatakse kõigi maksustatavate ajutiste erinevuste kohta, välja arvatud juhtudel, mil edasi lükkunud tulumaksu kohustis tekib:

a) firmaväärtuse esmasest kajastamisest või

b) vara või kohustise esmasel kajastamisel tehingu puhul, mis:

i) ei ole äriühendus

ii) ega mõjuta tehingu toimumise ajal ei arvestuslikku kasumit ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit).

Samas maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ühisettevõtmistes, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu kohustist kooskõlas paragrahviga 39.

16 Vara kajastamisel on eelduseks, et vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse selle eest (majandus)üksusele tulevastel perioodidel laekuva majandusliku kasuga. Kui vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle maksustamisbaasi, ületab maksustatava majandusliku kasu summa selle summa, mida võib maksustamise eesmärgil maha arvata. Selline erinevus on maksustatav ajutine erinevus ning kohustus maksta tulevastel perioodidel sellest tulenevat tulumaksu on edasi lükkunud tulumaksu kohustis. Vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisel maksustatav ajutine erinevus tühistub ja (majandus)üksusel tekib maksustatav kasum. Sellest tulenevalt on tõenäoline, et (majandus)üksuse majanduslik kasu väheneb maksude maksmise näol. Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga kõikide edasi lükkunud tulumaksu kohustiste kajastamist, välja arvatud teatavatel paragrahvides 15 ja 39 kirjeldatud juhtudel.

Näide

Vara soetusmaksumus on 150 ja ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100. Kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 90 ja maksumäär on 25 %.

*Vara maksustamisbaas on 60 (soetusmaksumus 150 miinus kumulatiivne maksukulum 90). ►**M5** Finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse 100 katmiseks peab (majandus)üksus teenima maksustatavat tulu 100, kuid võib maksukulumina maha arvata vaid 60. Järelikult maksab (majandus)üksus vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisel tulumaksu 10 (25 % 40-st). ►**M5** Finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse 100 ja maksustamisbaasi 60 vahe on maksustatav ajutine erinevus 40. Seega kajastab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustisena 10 (25 % 40-st), milleks on see tulumaks, mis kuulub maksmisele pärast vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmist.*

▼B

17 Mõned ajutised erinevused tekivad näiteks juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi arvestuslikus kasumis, kuid teise perioodi maksustatavas kasumis. Selliseid ajutisi erinevusi kirjeldatakse tihti ajastuse erinevustena. Alljärgnevalt on toodud selliste ajutiste erinevuste näited, mis on maksustatavad ajutised erinevused ja millest seetõttu tulenevad edasi lükkunud tulumaksu kohustised:

a) intressitulu kajastatakse arvestuslikus kasumis küll ajalise suhte alusel, kuid mõnedes riikides võidakse seda maksustatavas kasumis arvestada raha laekumise hetkel. Selliste ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud nõuete maksustamisbaas on null, sest kuni raha laekumiseni ei mõjuta tulu maksustatavat kasumit;

b) maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramiseks kasutatav kulum võib erineda arvestusliku kasumi kindlaksmääramiseks kasutatavast kulumist. Ajutine erinevus on vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi vahe, st vara algne soetusmaksumus miinus kõik selle varaga seotud käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide maksustatava kasumi kindlaksmääramisel tehtavad maksuhaldusasutuse poolt lubatud mahaarvamised. Maksustatav ajutine erinevus ja sellest tulenev edasi lükkunud tulumaksu kohustis tekib siis, kui maksukulum on kiirendatud (kui maksukulum ei ole sama kiire kui arvestuslik kulum, tekib mahaarvatav ajutine erinevus ja edasi lükkunud tulumaksu vara); ja

c) arvestusliku kasumi kindlaksmääramisel võib arendusväljaminekuid kapitaliseerida ja amortiseerida mitme perioodi vältel tulevikus, kuid maksustatava kasumi kindlaksmääramiseks arvatakse need maha sellel perioodil, millal need tekkisid. Selliste arendusväljaminekute maksustamisbaas on null, kuna nad on juba maksustatavast kasumist maha arvatud. Ajutine erinevus on erinevus arendusväljaminekute ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahel.

18 Ajutised erinevused tekivad ka siis, kui:

▼M12

a) äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised kajastatakse nende õiglases väärtuses kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused*, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vt paragrahv 19);

▼B

b) varad hinnatakse ümber, tegemata vastavaid korrigeerimisi maksuarvestuse jaoks (vt paragrahv 20);

c) äriühendusest tekib firmaväärtus (vt paragrahv 21);

d) vara või kohustise maksustamisbaas esmasel kajastamisel erineb tema algsest ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, näiteks varade valitsusepoolse sihtfinantseerimise korral (vt paragrahvid 22 ja 33), või

▼B

e) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute või ühisettevõtmistes osalemiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus muutub investeeringu või osalemise maksustamisbaasist erinevaks (vt paragrahvid 38–45).

Äriühendused

19 ►M12 Peale piiratud erandite, kajastatakse äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes. ◄ Ajutised erinevused tekkivad, kui äriühendus ei mõjuta omandatud eristatavate varade ja võetud kohustiste maksustamisbaasi või kui mõju on teistsugune. Näiteks kui vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust suurendatakse selle õiglase väärtuseni, kuid vara maksustamisbaas jääb soetusmaksumuse tasemele eelneva omaniku jaoks, tekib maksustatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasi lükkunud tulumaksu kohustis. Tekkinud edasi lükkunud tulumaksu kohustis mõjutab firmaväärtust (vt paragrahv 66).

Õiglases väärtuses kajastatud varad

20 IFRS-id lubavad või nõuavad, et teatud varasid kajastatakse õiglases väärtuses või neid hinnatakse ümber (vt näiteks IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”, IAS 38 „Immateriaalsed varad”, IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” ja IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”). Mõnedes riikides mõjutab vara ümberhindamine või muu õiglasele väärtusele ümberarvestamine käesoleva perioodi maksustatavat kasumit (maksukahjumit). Sellest tulenevalt korrigeeritakse vara maksustamisbaasi ja ajutisi erinevusi ei teki. Mõnedes riikides ei mõjuta vara ümberhindamine või korrigeerimine perioodi maksustatavat kasumit ja järelikult vara maksustamisbaasi ei korrigeerita. Sellegipoolest on ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmise tulemuseks tulevikus (majandus)üksuse maksustatava majandusliku kasu suurenemine ja maksustamise eesmärgil maha arvatav summa erineb kõnealuse majandusliku kasu summast. Erinevus ümberhinnatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus ja tekitab edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara. See on nii isegi juhul, kui:

a) (majandus)üksus ei kavatse vara võõrandada. Sel juhul kaetakse vara ümberhinnatud ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus tema kasutamise kaudu ja see tekitab maksustatava tulu, mis ületab tulevastel perioodidel maksustamisel arvesse võetavat kulumit; või

b) kapitalikasu tulumaks lükkub edasi, kui vara müümisest saadud tulu investeeritakse sarnastesse varadesse. Sel juhul kuulub tulumaks lõpuks maksmisele sarnaste varade müümisel või kasutamisel.

Firmaväärtus

▼M12

21 Äriühendusest tekkivat firmaväärtust mõõdetakse summas, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglases väärtuses;

▼M12

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on kajastatud IFRS 3 kohaselt; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

▼B

Paljud maksuhaldusasutused ei luba maksustatava kasumi kindlaksmääramisel firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vähenemisi maha arvata. Veelgi enam, sellistes riikides ei lubata sageli firmaväärtuse soetusmaksumust maha arvata olukordades, kui tütarettevõte oma äritegevuse ära müüb. Sellistes riikides on firmaväärtuse maksustamisbaas null. Firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi nullväärtuse vahe on maksustatav ajutine erinevus. Siiski ei lubata käesoleva standardiga kajastada tekkivat edasi lükkunud tulumaksukohustist, kuna firmaväärtust mõõdetakse oma olemuselt lõplikuna ja edasi lükkunud tulumaksu kohustise kajastamine suurendaks firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust.

▼M12

21A Edaspidist edasilükkunud tulumaksu kohustise vähenemist, mida ei kajastata, kuna see on tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest, vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkinut ja seega ei kajastata paragrahvi 15 punkti a kohaselt. Näiteks kui (majandus)ühendus kajastab äriühendusest firmaväärtuse maksumusega 100 RÜ, mille maksubaas on null, siis paragrahvi 15 punktiga a keelatakse (majandus)üksusel kajastada sellest tekkivat edasilükkunud tulumaksu kohustist. Kui (majandus)üksus hiljem kajastab selle firmaväärtusega seoses kahjumi (vara) väärtuse langusest summas 20 RÜ, siis firmaväärtusega seotud maksustatava ajutise erinevuse summa väheneb 100 RÜ-lt 80 RÜ-le, mis põhjustab ka kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemise. Seda kajastamata edasilükkunud tulumaksu kohustise väärtuse vähenemist vaadeldakse samuti kui firmaväärtuse esmase kajastamisega seonduvat ja seega on keelatud kajastada paragrahvi 15 punkti a kohaselt.

21B Siiski kajastatakse edasilükkunud tulumaksu kohustised firmaväärtusega seotud maksustavatelt ajutistelt erinevustelt ulatuses, milles nad ei ole tekkinud firmaväärtuse esmasest kajastamisest. Näiteks kui (majandus)ühendus kajastab äriühenduses firmaväärtuse summas 100 RÜ, mis on alates omandamise aastast maksustamise eesmärgil mahaarvatav määraga 20 protsenti aastas, siis on firmaväärtuse maksustamisbaas esmasel kajastamisel 100 RÜ ja omandamise aasta lõpus 80 RÜ. Kui omandamise aasta lõpuks jääb firmaväärtuse (jääk) maksumus 100 RÜ muutumatuks, siis tekkib selle aasta lõpuks ajutine maksustatav erinevus 20 RÜ. Kuna see ajutine maksustamise erinevus ei seostu firmaväärtuse esmase kajastamisega, siis kajastatakse sellelt edasi lükkunud tulumaksu kohustis.

▼B

Vara või kohustise esmane kajastamine

▼M12

22 Ajutine erinevus võib tekkida vara või kohustise esmasel kajastamisel, näiteks kui osa või kogu vara soetusmaksumus ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatav. Sellise ajutise erinevuse arvestusmeetod sõltub vara või kohustise esmase kajastamiseni viinud tehingu olemusest:

a) äriühenduse korral kajastab (majandus)üksus kõik edasilükkunud tulumaksu kohustised või varad ning see mõjutab firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida ta kajastab (vt paragrahv 19);

▼B

b) kui tehing mõjutab kas arvestuslikku kasumit või maksustatavat kasumit, kajastab (majandus)üksus kõik edasi lükkunud tulumaksu kohustised või varad ning nendest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu kulu või tulu ►M5 kasumis või kahjumis ◄ (vt paragrahv 59);

c) kui tehing ei ole äriühendus ning ei mõjuta arvestuslikku ega maksustatavat kasumit, saaks (majandus)üksus, kui ei ole tegemist paragrahvides 15 ja 24 sätestatud eranditega, kajastada sellest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara ning korrigeerida vara või kohustise ►M5 finantsseisu aruandelist ◄ (jääk) maksumust sama summa võrra. Sellised korrigeerimised muudaksid finantsaruanded aga vähem läbipaistvaks. Seetõttu ei lubata käesoleva standardiga (majandus)üksusel kajastada tulemuseks olevat edasi lükkunud tulumaksu kohustist või vara ei esmasel kajastamisel ega ka hiljem (vt allpool esitatud näide). Lisaks eelnevale ei kajasta (majandus)üksus vara amortiseerimise käigus sellest tulenevaid kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara muutusi.

Paragrahvi 22 punkti c illustreeriv näide

(Majandus)üksus kavatseb kasutada vara soetusmaksumusega 1 000 selle viie aasta pikkuse kasuliku eluea jooksul ja seejärel kanda selle maha lõppväärtusega null. Maksumäär on 40 %. Vara kulum ei ole maksustamisel mahaarvatav. Müümisel ei ole kapitalikasu maksustatav ja kapitalikahjum mahaarvatav.

Vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisel teenib (majandus)üksus maksustavat tulu 1 000 ja maksab tulumaksu 400. (Majandus)üksus ei kajasta sellest tulenevat edasi lükkunud tulumaksu kohustist 400, kuna see tulenes vara esmasest kajastamisest.

Järgmisel aastal on vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus 800. Teenides maksustatavat tulu 800, maksab (majandus)üksus tulumaksu 320. (Majandus)üksus ei kajasta edasi lükkunud tulumaksu kohustist 320, kuna see tulenes vara esmasest kajastamisest.

▼B

23 Kooskõlas IAS 32-ga „Finantsinstrumendid: esitamine” liigitab liitfinantsinstrumendi (näiteks vahetusvõlakirja) emiteerija instrumendi kohustise komponendi kohustisena ja omakapitali komponendi omakapitalina. Mõnedes riikides on kohustise komponendi maksustamisbaas esmasel kajastamisel võrdne kohustise ja omakapitali komponentide summaga. Tulemuseks olev maksustatav ajutine erinevus tekib omakapitali ja kohustise komponentide eraldi esmasest kajastamisest. Seetõttu ei rakendata ka paragrahvi 15 punktis b sätestatud erandit. Järelikult kajastab (majandus)üksus sellest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu kohustise. ►M5 Vastavalt paragrahvile 61A kajastatakse edasilükkunud tulumaks otse omakapitalikomponendi bilansilises (jääk)maksumuses. Vastavalt paragrahvile 58 kajastatakse järgnevad edasilükkunud tulumaksu kohustise muutused kasumis või kahjumis edasilükkunud tulumaksu kuluna (tuluna). ◄

Mahaarvatavad ajutised erinevused

24 Edasi lükkunud tulumaksu vara kajastatakse kõikide mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul ulatuses, mis vastab tulevikus tõenäoliselt teenitavale maksustatavale kasumile, mille suhtes saab seda mahaarvatavat ajutist erinevust kasutada, välja arvatud juhul, kui edasi lükkunud tulumaksu vara tekib vara või kohustise esmasest kajastamisest tehingus, mis:

a) ei ole äriühendus ja

b) ei mõjuta tehingu toimumise ajal arvestuslikku kasumit ega ka maksustatavat kasumit (maksukahjumit).

Samas mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul, mis on seotud investeeringutega tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemistega ühisettevõtmistes, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu vara kooskõlas paragrahviga 44.

25 Kohustise kajastamisele on omane, et kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus arveldatakse tulevastel perioodidel ning see toimub (majandus)üksuse majanduslikku kasu väljendavate ressursside väljamaksmise teel. (Majandus)üksuse ressursside vähenemise korral võivad need kõik või osa nendest olla maksustatava kasumi kindlaksmääramisel mahaarvatavad kohustise kajastamise perioodist hilisemal perioodil. Sel juhul on kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi vahel ajutine erinevus. Seega tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksu suhtes ka edasi lükkunud tulumaksu vara, kui kõnealune osa kohustisest on lubatud maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maha arvata. Samuti, kui vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on tema maksustamisbaasist väiksem, tekib tulevastel perioodidel kaetava tulumaksuga seotud edasi lükkunud tulumaksu vara.

Näide

(Majandus)üksus kajastab tekkepõhiselt tootegarantii kohustise väärtusega 100. Tootegarantii kulutused ei ole maksustamise eesmärgil mahaarvatavad enne, kui (majandus)üksus on kahjunõude välja maksnud. Maksumäär on 25 %.

▼B

Kohustise maksustamisbaas on null (►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus 100 miinus tulevastel perioodidel selle kohustisega seotud mahaarvamiste summa). Kohustise* ►M5 *finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk)maksumuse tasumisel väheneb (majandus)üksuse tulevane maksustatav kasum 100 võrra ja järelikult väheneb ka tulevane tulumaks 25 võrra (25 % 100-st).* ►M5 *Finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk) maksumuse 100 ja maksustamisbaasi null vaheline erinevus on mahaarvatav ajutine erinevus 100. Seega kajastab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu vara 25 (25 % 100-st) tingimusel, et tõenäoliselt teenib (majandus)üksus tulevastel perioodidel piisavalt maksustatavat kasumit, et tulumaksu vähendamisest kasu saada.*

26 Mahaarvatavad ajutised erinevused, millest tulenevad edasi lükkunud tulumaksu varad, on näiteks järgmised:

a) pensionihüvitiste kulu võib arvestusliku kasumi kindlaksmääramisel maha arvata töötaja töötamise ajal, kuid maksustatava kasumi kindlaksmääramisel arvatakse see maha siis, kui (majandus)üksus teeb sissemakseid fondi või maksab pensionihüvitist. Kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi vahel on ajutine erinevus; kohustiste maksustamisbaas on tavaliselt null. Sellisest mahaarvatavast ajutisest erinevusest tuleneb edasi lükkunud tulumaksu vara, kuivõrd (majandus)üksuse majanduslik kasu suureneb sissemaksete tegemisel või pensionihüvitiste maksmisel seoses maksustatava kasumi vähenemisega;

b) uurimisväljaminekud kajastatakse arvestusliku kasumi arvutamisel kuluna nende tekkimise perioodis, kuid nende mahaarvamine sama perioodi maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel ei pruugi olla lubatud. Uurimisväljaminekute maksustamisbaasi, st maksuhaldusasutuste poolt tulevastel perioodidel maha arvata lubatud summa ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse null vahe on mahaarvatav ajutine erinevus, millest tuleneb edasi lükkunud tulumaksu vara;

▼M12

c) peale piiratud erandite, kajastab (majandus)üksus äriühenduses omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende õiglastes väärtustes omandamise kuupäeval. Kui ülevõetud kohustis on kajastatud omandamise kuupäeval, kuid sellega seotud kulutused arvatakse maksustatava kasumi kindlaksmääramisel maha omandamise perioodile järgnevatel perioodidel, siis tekib mahaarvatav ajutine erinevus, mille tulemuseks on edasilükkunud tulumaksu vara. Samuti tekkib edasilükkunud tulumaksu vara, kui omandatud eristatava vara õiglane väärtus on väiksem kui tema maksustamisbaas. Mõlemal juhul mõjutab tulemuseks olev edasilükkunud tulumaksu vara firmaväärtust (vt paragrahv 66); ja

▼B

d) teatavaid varasid võib kajastada õiglases väärtuses või ümberhinnatuna ilma maksustamise eesmärgil tehtava vastava korrigeerimiseta (vt paragrahv 20). Mahaarvatav ajutine erinevus tekib juhul, kui vara maksustamisbaas ületab tema ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse.

▼B

27 Mahaarvatavate ajutiste erinevuste tühistumine tekitab mahaarvamisi tulevaste perioodide maksustatavate kasumite kindlaksmääramisel. Samas saab (majandus)üksus majanduslikku kasu tulumaksu vähenemise kaudu ainult siis, kui (majandus)üksus teenib piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab mahaarvamisi saldeerida. Seetõttu kajastab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu vara ainult juhul, kui on tõenäoline, et tal saab olema maksustatavat kasumit, mille suhtes mahaarvatavat ajutist erinevust rakendatakse.

28 Tõenäosus, et maksustatavat kasumit saab mahaarvatavate ajutiste erinevuste suhtes rakendada, eksisteerib juhul, kui on olemas piisavalt maksustavaid ajutisi erinevusi, mis on seotud sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksusega ning mis eeldatavasti tühistuvad:

a) samal perioodil, mil eeldatavasti tühistub mahaarvatav ajutine erinevus, või

b) perioodidel, kuhu edasi lükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib tagasi või edasi kanda.

Sel juhul kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu vara perioodil, mil mahaarvatavad ajutised erinevused tekivad.

29 Kui sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksusega seotud maksustatavad ajutised erinevused ei ole piisavad, kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu vara sellises ulatuses, mil:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksusel tekib tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, mis on seotud sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksusega, ning maksustatav kasum tekib samal perioodil kui mahaarvatava ajutise erinevuse tühistumine (või perioodidel, kuhu edasi lükkunud tulumaksu varast tuleneva maksukahjumi võib edasi või tagasi kanda). Selleks et hinnata, kas (majandus)üksusel on tulevastel perioodidel piisavalt maksustatavat kasumit, ei võta (majandus)üksus arvesse tulevastel perioodidel eeldatavasti tekkivatest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenevaid maksustatavaid summasid, kuna nendest mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tulenev edasi lükkunud tulumaksu vara kasutamine nõuab omakorda tulevast maksustatavat kasumit; või

b) (majandus)üksus võib kasutada maksuplaneerimisvõimalusi, millega on võimalik tekitada sobivatel perioodidel maksustatavat kasumit.

30 Maksuplaneerimisvõimalused on (majandus)üksuse toimingud konkreetse perioodi maksustatava tulu tekitamiseks või suurendamiseks enne maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise võimaluse lõppemist. Näiteks mõnedes riikides saab maksustatavat tulu tekitada või suurendada järgmiselt:

a) valides intressitulult maksude arvestamise kassa- või tekkepõhise meetodi alusel;

b) maksustatava kasumi teatavate mahaarvamiste edasilükkamisega;

c) müües ning arvatavasti tagasi rentides varasid, mille väärtus on suurenenud, kuid mille maksustamisbaasi ei ole vastavalt sellele korrigeeritud, ja

d) mittemaksustatavat tulu tekitava vara (mõnedes riikides näiteks riigivõlakirjad) müümisega, et osta mõni teine investeering, mis tekitab maksustatavat tulu.

▼B

Kui maksuplaneerimisvõimalustega on võimalik maksustatavat kasumit hilisemast perioodist varasemasse perioodi nihutada, siis maksukahjumi või maksukrediidi edasikandmise kasutamine sõltub ikkagi muude tuluallikate kui ajutisest erinevusest pärineva tulevase maksustatava kasumi olemasolust.

31 Kui (majandus)üksus on hiljuti kahjumit kandnud, juhindub ta paragrahvidest 35 ja 36.

32 Kehtetu

▼M12

Firmaväärtus

32A Kui äriühenduses tekkiva firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas, tuleneb sellest edasilükkunud tulumaksu vara. Firmaväärtuse esmasest kajastamisest tulenev edasilükkunud tulumaksu vara kajastatakse äriühenduse arvestamise käigus ulatuses, mil on tõenäoline, et maksustatav kasum on saadaval, mille suhtes saaks kasutada mahaarvatavat ajutist erinevust.

▼B

Vara või kohustise esmane kajastamine

33 Edasi lükkunud tulumaksu vara tekib vara esmasel kajastamisel näiteks juhul, kui varaga seotud mittemaksustatav valitsusepoolne sihtfinantseerimine arvatakse kõnealuse vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest maha, kuid maksustamisel seda vara amortiseeritavast osast (s.o maksustamisbaasist) maha ei arvata; kõnealuse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on väiksem kui selle maksustamisbaas ja sellest tuleneb mahaarvatav ajutine erinevus. Valitsusepoolset sihtfinantseerimist võib käsitada ka edasi lükkunud tuluna ning sellisel juhul on mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks edasi lükkunud tulu ja selle maksustamisbaasi nullväärtuse vahe. Olenemata sellest, kumba esitusviisi (majandus)üksus kasutab, ei kajasta ta tulemuseks olevat edasi lükkunud tulumaksu vara paragrahvis 22 esitatud põhjustel.

Kasutamata maksukahjumid ja kasutamata maksukrediidid

34 Kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide edasikandmise korral kajastatakse edasi lükkunud tulumaksu vara ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevikus tekib maksustatav kasum, mille suhtes saab neid kasutamata maksukahjumeid ja maksukrediite kasutada.

35 Kasutamata maksukahjumite ja maksukrediitide edasikandmisest tekkinud edasi lükkunud tulumaksu vara kajastamise kriteeriumid on samad, mis mahaarvatavatest ajutistest erinevustest tekkinud edasi lükkunud tulumaksu varade kajastamisel. Siiski viitab kasutamata maksukahjumite olemasolu suhteliselt veenvalt sellele, et tulevikus ei pruugi maksustatavat kasumit olla. Seega, kui (majandus)üksus on hiljuti kandnud kahjumit, kajastab ta kasutamata maksukahjumitest või maksukrediitidest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu vara ainult niivõrd, kuivõrd (majandus)üksusel on piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi või on muid veenvaid tõendeid selle kohta, et tulevikus tekib (majandus)üksusel piisavalt maksustatavat kasumit, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või maksukrediite rakendada. Sel juhul nähakse paragrahviga 82 ette edasi lükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle kajastamist toetava tõendusmaterjali avalikustamine.

▼B

36 (Majandus)üksus hindab sellise maksustatava kasumi tekkimise tõenäosust, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada, järgmiste kriteeriumide alusel:

a) kas (majandus)üksusel on sama maksuhaldusasutuse ja sama maksustatava (majandus)üksuse suhtes piisavalt maksustatavaid ajutisi erinevusi, millest tulevikus tekkivate maksustatavate summade suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite enne sellise võimaluse kasutamise lõppemist rakendada;

b) kas on tõenäoline, et (majandus)üksusel tekib enne kasutamata maksukahjumite või kasutamata maksukrediitide kasutamise võimaluse lõppemist maksustatav kasum;

c) kas kasutamata maksukahjumid on tingitud sellistest eristatavatest asjaoludest, mille kordumine on ebatõenäoline, ja

d) kas (majandus)üksusel on võimalus kasutada selliseid maksuplaneerimisvõimalusi (vt paragrahv 30), mis tekitavad maksustatava kasumi perioodis, millal on võimalik kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite kasutada.

Edasi lükkunud tulumaksu vara ei kajastata juhul, kui sellise maksustatava kasumi tekkimine, mille suhtes saab kasutamata maksukahjumeid või kasutamata maksukrediite rakendada, ei ole tõenäoline.

►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu varade ümberhindamine

37 (Majandus)üksus hindab iga ►M5 aruandeperioodi lõpus finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu varad ümber. (Majandus)üksus kajastab eelnevalt kajastamata edasi lükkunud tulumaksu vara ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ulatuses, mille osas on tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab katta edasi lükkunud tulumaksu vara. Näiteks võib kauplemistingimuste paranemine muuta tõenäolisemaks (majandus)üksuse võime teenida tulevikus piisavalt maksustatavat kasumit, et edasi lükkunud tulumaksu vara vastaks paragrahvis 24 või 34 esitatud kajastamiskriteeriumidele. Teise näitena võib tuua asjaolu, kui (majandus)üksus hindab edasi lükkunud tulumaksu vara ümber äriühenduse kuupäeval või pärast seda (vt paragrahvid 67 ja 68).

Investeeringud tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse ning osalemine ühisettevõtmistes

38 Ajutised erinevused tekivad siis, kui tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ühisettevõtmistes osalemise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus (täpsemalt emaettevõtte või investori osa tütarettevõtte, filiaali, sidusettevõtte või investeerimisobjekti netovarades, k.a firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus) muutub selle investeeringu või kaasosa maksustamisbaasist (tihti on selleks soetusmaksumus) erinevaks. Sellised erinevused võivad tekkida näiteks paljudes järgmistes erinevates olukordades:

a) tütarettevõtete, filiaalide, sidusettevõtete või ühisettevõtmiste jaotamata kasumi olemasolu;

b) valuutavahetuskursside muutused, kui emaettevõte ja selle tütarettevõte asuvad eri riikides, ja

▼B

c) sidusettevõttesse tehtud investeeringu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vähendamine kaetava väärtuseni.

Ajutine erinevus konsolideeritud finantsaruannetes võib erineda sama investeeringuga seotud ajutisest erinevusest emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes, kui emaettevõte on selle investeeringu oma konsolideerimata finantsaruannetes kajastanud soetusmaksumuses või ümberhinnatud summas.

39 (Majandus)üksus kajastab edasi lükkunud tulumaksu kohustise kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühisettevõtmistes osalemisega seotud maksustatavate ajutiste erinevuste puhul, välja arvatud erinevused, mille puhul on täidetud mõlemad järgmised tingimused:

a) (majandus)üksus, investor või ühisettevõtja suudab kontrollida ajutise erinevuse tühistumise ajastamist ja

b) on tõenäoline, et ajutine erinevus ei tühistu lähemas tulevikus.

40 Kuna (majandus)üksus kontrollib oma tütarettevõtte dividendipoliitikat, on tal võimalik kontrollida ka kõnealuse investeeringuga seotud ajutiste erinevuste tühistumise ajastamist (sealhulgas ajutised erinevused nii jaotamata kasumi kui ka valuutakursivahede osas). Peale selle on neil juhtudel tihti ebapraktiline ajutise erinevuse tühistumisel tekkiva tulumaksu summa välja arvestada. Seega, kui emaettevõte on otsustanud selliseid kasumeid lähemas tulevikus mitte jaotada, ei kajasta ta edasi lükkunud tulumaksu kohustist. Samamoodi arvestatakse ka filiaalidesse tehtud investeeringuid.

41 (Majandus)üksuse mitterahalisi varasid ja kohustisi mõõdetakse tema arvestusvaluutas (vt IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud”). Kui (majandus)üksuse maksustatav kasum või maksukahjum (ning seega ka mitterahaliste varade või kohustiste maksustamisbaas) määratakse kindlaks erinevas valuutas, tekivad valuutakursi muutustest ajutised erinevused, mis põhjustavad edasi lükkunud tulumaksu kohustise või (kooskõlas paragrahviga 24) vara kajastamise. Tulemuseks olev edasi lükkunud tulumaks kas debiteeritakse või krediteeritakse (vt paragrahv 58) kasumis või kahjumis.

42 Sidusettevõtte investor selle (majandus)üksuse üle tavaliselt kontrolli ei oma ega saa selle dividendipoliitikat määrata. Seega, kui puudub kokkulepe, millega nähakse ette, et lähitulevikus sidusettevõte kasumit ei jaota, kajastab investor oma sidusettevõttesse tehtud investeeringuga seotud maksustavatest ajutistest erinevustest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu kohustise. Mõnel juhul ei pruugi investoril olla võimalik sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumuse katmisel makstava tulumaksu suurust määratleda, kuid on võimalik määratleda selle miinimumsumma. Sellistel juhtudel on edasi lükkunud tulumaksu kohustiseks kõnealune miinimumsumma.

43 Ühisettevõtmise osapoolte vaheline kokkulepe käsitleb tavaliselt ka kasumite jagamist ja määratleb, kas selliste otsuste vastuvõtmiseks on vaja kõigi ühisettevõtjate või ühisettevõtjate enamuse nõusolekut. Kui ühisettevõtja kontrollib kasumite jagamist ja on tõenäoline, et lähimas tulevikus kasumit ei jaotata, ei pea edasi lükkunud tulumaksu kohustist kajastama.

▼B

44 (Majandus)üksus kajastab edasi lükkunud tulumaksu vara kõikide tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühisettevõtmistes osalemisega seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste puhul üksnes ulatuses, mille osas on tõenäoline, et:

a) kõnealune ajutine erinevus lähitulevikus tühistub ja

b) tulevikus tekib maksustatavat kasumit, mille arvel saab ajutist erinevust kasutada.

45 Majandus(üksus) lähtub oma otsuses, kas kajastada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning osalemisega ühisettevõtmistes seotud mahaarvatavate ajutiste erinevuste edasi lükkunud tulumaksu vara või mitte, paragrahvides 28–31 esitatud juhistest.

MÕÕTMINE

46 Käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide eest tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisi (varasid) mõõdetakse summas, mis tõenäoliselt tasutakse maksuhaldusasutusele (saadakse maksuhaldusasutuselt tagasi), lähtudes ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) maksumääradest (ja maksustamist reguleerivatest seadustest).

47 Edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi mõõdetakse maksumääradega, mida eeldatavasti rakendatakse kõnealuse vara realiseerimise või kohustise arveldamise perioodil, lähtudes ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud (või olulises osas kehtima hakanud) maksumääradest (ja maksustamist reguleerivatest seadustest).

48 Tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ning edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi mõõdetakse tavaliselt kehtivate maksumäärade (ja maksustamist reguleerivate seaduste) alusel. Sellegipoolest on mõnedes riikides valitsuse poolt maksumäärade (ja maksustamist reguleerivate seaduste) väljakuulutamisel sisuliselt jõustav toime, kuigi asjakohane seadus võidakse vastu võtta mitu kuud pärast väljakuulutamist. Sellistel juhtudel mõõdetakse tulumaksuvarasid ja -kohustisi väljakuulutatud maksumäära (ja maksustamist reguleerivate seaduste) alusel.

49 Kui maksustatava tulu erinevate tasemete suhtes rakendatakse erinevaid maksumäärasid, mõõdetakse edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ajutiste erinevuste eeldatavate tühistumisperioodide maksustatava kasumi (maksukahjumi) suhtes eeldatavasti rakendatava keskmise maksumääraga.

50 Kehtetu

51 Edasi lükkunud tulumaksu kohustiste ja varade mõõtmine peegeldab (majandus)üksuse varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse eeldatava katmise või arveldamise viisiga kaasnevaid maksukohustusi ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

52 Mõnes riigis võib toimimisviis, kuidas (majandus)üksus katab (arveldab) vara (kohustise) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, mõjutada kas üht või mõlemat järgmist asjaolu:

a) (majandus)üksuse suhtes vara (kohustise) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisel (arveldamisel) rakendatavat maksumäära ja

▼B

b) vara (kohustise) maksustamisbaasi.

Sel juhul kasutab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustiste ja edasi lükkunud tulumaksu varade mõõtmisel sellist maksumäära ja maksustamisbaasi, mis on kooskõlas katmise või arveldamise eeldatava viisiga.

Näide A

Vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100 ja maksustamisbaas 60. Vara müümisel rakendataks 20 % suurust maksumäära ja muu tulu suhtes 30 % suurust maksumäära.

Kui (majandus)üksus eeldab, et vara enam ei kasutata ja müüakse maha, kajastab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustise 8 (20 % 40-st) ja kui (majandus)üksus eeldab, et vara säilitatakse ja ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus kaetakse kasutamise käigus, kajastab (majandus)üksus edasi lükkunud tulumaksu kohustise 12 (30 % 40-st).*

Näide B

Vara, mille soetusmaksumus on 100 ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus 80, hinnatakse ümber 150-le. Maksustamise eesmärgil vastavat korrigeerimist ei tehta. Kumulatiivne kulum maksustamise eesmärgil on 30 ja maksumäär on 30 %. Kui vara müüakse maha soetusmaksumusest kallimalt, lisatakse maksustatavale tulule ka kumulatiivne maksukulum 30, kuid soetusmaksumust ületav müügitulu ei ole maksustatav.

Vara maksustamisbaas on 70 ja eksisteerib maksustatav ajutine erinevus 80. Kui (majandus)üksus eeldab, et vara ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sel juhul eksisteerib edasi lükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st). Kui (majandus)üksus loodab katta* ►M5 *finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk)maksumuse kohese müümise teel 150 suuruse tulu eest, arvutatakse edasi lükkunud tulumaksu kohustis järgmiselt:*

	Maksustatav ajutine erinevus	*Maksumäär*	*Edasi lükkunud tulumaksu kohustis*
Kumulatiivne maksukulum	*30*	*30 %*	*9*
Soetusmaksumust ületav müügitulu	*50*	*null*	—
Kogusumma	*80*		*9*

Märkus: paragrahvi ►M5 *61A* ◄ *kohaselt debiteeritakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasi lükkunud tulumaks otse* ►M5 *muus koondkasumis* ◄.

Näide C

Andmed on samad, mis näites B, välja arvatud see, et kui vara müüakse maha soetusmaksumusest kõrgema hinna eest, kuulub kumulatiivne maksukulum maksustatava tulu alla (maksustatakse 30 % suuruse maksumääraga) ja müügitulu maksustatakse pärast inflatsiooni järgi korrigeeritud soetusmaksumuse 110 lahutamist 40 % suuruse maksumääraga.

▼B

Kui (majandus)üksus eeldab, et vara ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus kaetakse selle kasutamise käigus, tuleb genereerida maksustatavat tulu 150, kuid kulumit võib maha arvata ainult 70. Sellisel juhul on maksustamisbaas 70, maksustatav ajutine erinevus 80 ja edasi lükkunud tulumaksu kohustis 24 (30 % 80-st), nagu ka näites B.*

Kui (majandus)üksus kavatseb ►M5 *finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk)maksumuse katta vara kohese müümise teel 150 eest, saab (majandus)üksus maha arvata indekseeritud soetusmaksumuse 110. Netotulul 40 on 40 % suurune maksumäär. Lisaks kuulub maksustatava tulu alla kumulatiivne maksukulum 30, millele rakendub 30 % suurune maksumäär. Sellest tulenevalt on maksustamisbaas 80 (110 miinus 30), maksustatav ajutine erinevus on 70 ja edasi lükkunud tulumaksu kohustis 25 (40 % 40-st pluss 30 % 30-st). Kui käesolevas näites ei selgunud maksustamisbaasi olemus, võivad abiks olla paragrahvis 10 esitatud põhimõtted.*

(Märkus: paragrahvi ►M5 *61A* ◄ *kohaselt debiteeritakse ümberhindamise tulemusena tekkinud täiendav edasi lükkunud tulumaks otse* ►M5 *muus koondkasumis* ◄*.)*

52A Mõnedes riikides on maksumäärad kõrgemad või madalamad, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult (majandus)üksuse omanikele välja dividendidena. Teistes riikides võib tulumaksu tagasi saada või see võib maksmisele kuuluda juhul, kui perioodi puhaskasum või jaotamata kasum makstakse osaliselt või täielikult (majandus)üksuse omanikele välja dividendidena. Sellistel juhtudel on tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste maksumääraks jaotamata kasumile rakenduv maksumäär.

52B Paragrahvis 52A kirjeldatud asjaoludel kajastatakse dividendidega kaasnev tulumaks samal ajal, kui kajastatakse dividendi maksmise kohustis. Dividendidega kaasnev tulumaks on seotud pigem eelnevalt toimunud tehingute ja sündmuste kui omanikele tehtavate jaotamistega. Seetõttu kajastatakse dividendidega kaasnev tulumaks kooskõlas paragrahviga 58 perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud sellises ulatuses, mil dividendidega kaasnev tulumaks tekib paragrahvi 58 punktides a ja b kirjeldatud asjaoludel.

Paragrahve 52A ja 52B illustreeriv näide

Järgmine näide käsitleb sellise (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu varade ja kohustiste ning edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste mõõtmist, mis tegutseb riigis, kus jaotamata kasumi pealt makstava tulumaksu määr on kõrgem (50 %) ja tagastatakse kasumi jaotamisel. Jaotatava kasumi maksumäär on 35 %. ►M5 Aruandeperioodi lõpus ◄, s.o 31. detsembril 20X1, ei kajasta (majandus)üksus dividendide kohustist, mille kohta jaotusettepanek on tehtud või mis on välja kuulutatud pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄. Selle tulemusena aastal 20X1 dividende ei kajastata. Aasta 20X1 maksustatav tulu on 100 000. Aasta 20X1 neto maksustatav ajutine erinevus on 40 000.

▼B

(Majandus)üksus kajastab tasumisele kuuluva tulumaksu kohustise ja tulumaksu kulu 50 000. Tulevikus jaotatavate dividendide näol potentsiaalselt kaetavat summat varana ei kajastata. (Majandus)üksus kajastab ka edasi lükkunud tulumaksu kohustise ja edasi lükkunud tulumaksu kulu 20 000 (50 % 40 000-st), mis kujutavad endast tulumakse, mida (majandus)üksus maksab oma varade ja kohustiste ►**M5** *finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk)maksumuse katmisel või arveldamisel vastavalt jaotamata kasumile rakenduvale maksumäärale.*

Seejärel kajastab (majandus)üksus 15. märtsil 20X2 kohustisena eelnevatest kasumitest dividendid 10 000.

15. märtsil 20X2 kajastab (majandus)üksus tulumaksu katmise summas 1 500 (15 % kohustisena kajastatud dividendidest) tasumisele kuuluva tulumaksu varana ja vähendab selle võrra 20X2. aasta tasumisele kuuluva tulumaksu kulu.

53 Edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi ei diskonteerita.

54 Edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste usaldusväärne diskonteerimine nõuab kõigi ajutiste erinevuste tühistumise ajastamise üksikasjalikku ajakava. Paljudel juhtudel ei ole sellist ajakava võimalik koostada või see on väga keeruline. Seepärast ei ole asjakohane nõuda edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist. Diskonteerimise võimaldamine, kuid selleks mitte kohustamine tooks kaasa edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste võrreldamatuse (majandus)üksuste vahel. Seetõttu ei nõuta ega lubata käesoleva standardiga edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste diskonteerimist.

55 Ajutised erinevused määratakse kindlaks vara või kohustise ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel. See kehtib isegi juhul, kui ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on ise määratud kindlaks diskonteeritud alusel, näiteks pensionihüvitiste kohustuste puhul (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”).

56 Edasi lükkunud tulumaksu vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus vaadatakse igal ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ üle. (Majandus)üksus vähendab edasi lükkunud tulumaksu vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust sellises ulatuses, mille puhul ei ole enam tõenäoline, et tekib piisavalt maksustatavat kasumit, mis võimaldab kogu edasi lükkunud tulumaksu varast või selle osast saadavat kasu kasutada. Kõik sellised vähendamised tühistatakse sellises ulatuses, mille puhul on piisava maksustatava kasumi tekkimise tõenäosus taastunud.

TASUMISELE KUULUVA JA EDASI LÜKKUNUD TULUMAKSU KAJASTAMINE

57 Tehingust või muust sündmusest tuleneva tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu mõjude arvestamine toimub kooskõlas kõnealuse tehingu või sündmuse endaga. See põhimõte on esitatud paragrahvides 58–68C.

▼M5

Kasumis või kahjumis kajastatud objektid

58 Tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks kajastatakse tulu või kuluna ja see sisaldub perioodi kasumis või kahjumis, välja arvatud määral, mil tulumaks tekib seoses:

a) tehingu või sündmusega, mida kajastatakse samal või erineval perioodil puhaskasumi või -kahjumiväliselt kas muus koondkasumis või otse omakapitalis (vt paragrahvid 61A - 65);

▼B

b) äriühendusega (vt paragrahvid 66–68).

59 Enamik edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ja varasid tekib juhul, kui tulu või kulu kajastub ühe perioodi arvestuslikus kasumis, aga teise perioodi maksustatavas kasumis (maksukahjumis). Sellest tulenev edasi lükkunud tulumaks kajastatakse ►M5 kasumis või kahjumis ◄. Näiteks:

a) intressi-, litsentsitasu- või dividenditulu laekub hiljem ning see kaasatakse arvestuslikku kasumisse aja proportsionaalse jagamise põhimõttel kooskõlas IAS 18-ga „Müügitulu”, kuid maksustatavasse kasumisse (maksukahjumisse) kassapõhiselt ja

b) immateriaalsete varade soetusmaksumus on kapitaliseeritud kooskõlas IAS 38-ga ja amortiseeritakse ►M5 kasumis või kahjumis ◄, kuid maksustamise eesmärgil arvati see maha juba tekkimise hetkel.

60 Edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus võib muutuda isegi juhul, kui vastavad ajutised erinevused ei muutu. See võib tuleneda näiteks järgmistest asjaoludest:

a) maksumäärade või maksustamist reguleerivate seaduste muutumine;

b) edasi lükkunud tulumaksu vara kaetavuse ümberhindamine või

c) vara eeldatava katmise viisi muutumine.

Sellest tulenev edasi lükkunud tulumaks kajastatakse ►M5 kasumis või kahjumis ◄, kui see ei ole seotud objektidega, mis on varasemalt ►M5 kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud ◄ (vt paragrahv 63).

►M5 *Kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud* ◄ *objektid*

▼M5

———————

61A Maksmisele kuuluvat ja edasilükkunud tulumaksu kajastatakse kasumi- või kahjumiväliselt, kui maksustatavaid objekte kajastatakse samal või muul perioodil kasumi- või kahjumiväliselt. Seega, maksmisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks, mis on seotud objektidega, mida kajastatakse samal või muul perioodil:

a) muus koondkasumis, kajastatakse muus koondkasumis (vt paragrahv 62).

b) otse omakapitalis, kajastatakse otse omakapitalis (vt paragrahv 62A).

▼M5

62 Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse teatud objekte kajastada muus koondkasumis. Sellised objektid on näiteks:

a) materiaalsete põhivarade ümberhindamisest tingitud bilansilise (jääk)maksumuse muutus (vt IAS 16); ja

b) [kehtetu]

c) välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberhindlusest tulenevad valuutakursi vahed (vt IAS 21).

d) [kehtetu]

62A Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega nõutakse või lubatakse krediteerida või debiteerida teatud objekte otse omakapitalis. Sellised objektid on näiteks:

a) jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine, mis tuleneb kas muutusest arvestusmeetodis, mida rakendatakse tagasiulatuvalt või vea korrigeerimisest (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*); ja

b) liitfinantsinstrumendi omakapitali komponendi esmasel kajastamisel tekkinud summad (vt paragrahv 23).

63 Erandjuhtudel võib olla keeruline määratleda kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud objekte (kas muus koondkasumis või otse omakapitalis) puudutava tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu summat See võib näiteks esineda siis, kui:

▼B

a) astmelise tulumaksu puhul ei ole võimalik määratleda, millise maksumääraga maksustatava kasumi (maksukahjumi) konkreetset komponenti maksustati;

b) maksumäära või mõne muu tulumaksu õigusakti muutus mõjutab ►M5 eelnevalt puhaskasumi või -kahjumiväliselt kajastatud objektiga; või ◄

c) (majandus)üksus otsustab, et edasi lükkunud tulumaksu vara tuleb kajastada või selle kajastamine lõpetatakse osaliselt ►M5 ja edasilükkunud tulumaksuvara (täies ulatuses või osaliselt) on seotud eelnevalt puhaskasumi või -kahjumiväliselt kajastatud objektidega. ◄

▼M5

Sellistel juhtudel põhinevad puhaskasumi või –kahjumiväliselt kajastatud objektidega seotud tasumisele kuuluv ja edasilükkunud tulumaks maksujurisdiktsiooni kuuluva (majandus)üksuse põhjendatud proportsionaalsel tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu jaotamisel, või mõnel teisel meetodil, mis annab antud juhul sobivama jaotuse.

▼B

64 IAS 16-s ei täpsustata, kas (majandus)üksus peaks igal aastal investeeringute ümberhindluse reservist jaotamata kasumisse üle kandma summa, mis on võrdne ümberhinnatud vara kulumi või amortisatsiooni ja vara soetusmaksumusel põhineva kulumi või amortisatsiooni vahega. Kui (majandus)üksus sellise ülekande teeb, on ülekantud summa sellega seotud edasi lükkunud tulumaksuga saldeeritud. Samasuguseid põhimõtteid rakendatakse ka ülekande suhtes materiaalse põhivara objekti müümise korral.

▼B

65 Kui vara hinnatakse ümber maksustamise eesmärgil ja see ümberhindamine on seotud varasema perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil teostatava arvestusliku ümberhindamisega, ►M5 kajastatakse ◄ nii vara ümberhindamise kui ka maksustamisbaasi korrigeerimise maksumõju ►M5 muus koondkasumis ◄ sellel perioodil, kui see tekkis. Kui ümberhindamine maksustamise eesmärgil ei ole seotud eelneva perioodi või eeldatavasti tulevasel perioodil teostatava arvestusliku ümberhindamisega, kajastatakse maksustamisbaasi korrigeerimise mõjud ►M5 kasumis või kahjumis ◄.

65A Dividendide maksmisel omanikele võib (majandus)üksus olla kohustatud maksma osa dividendidest omanike nimel maksuhaldusasutusele. Paljudes riikides nimetatakse seda summat kinnipeetavaks tulumaksuks. Selline maksuhaldusasutusele makstud või makstav summa debiteeritakse omakapitalis kui osa dividendidest.

Äriühendusest tulenev edasi lükkunud tulumaks

▼M12

66 Nagu on selgitatud paragrahvis 19 ja paragrahvi 26 punktis c, võivad äriühendustes tekkida ajutised erinevused. Kooskõlas IFRS 3-ga kajastab (majandus)üksus kõik tekkinud edasilükkunud tulumaksu varad (ulatuses, milles nad on vastavuses paragrahvis 24 toodud kajastamiskriteeriumitega) või edasilükkunud tulumaksu kohustised eristatavate varade ja kohustistena omandamise kuupäeval. Järelikult need edasilükkunud tulumaksu varad ja kohustised mõjutavad firmaväärtuse summat või soodusostu tulu, mida (majandus)üksus kajastab. Kuid siiski paragrahvi 15 punkti a kohaselt ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtuse esmasest kajastamisest tekkivaid edasilükkunud tulumaksu kohustisi

67 Äriühenduse tulemusena võib omandajale enne omandamist kuulunud edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimise tõenäosus muutuda. Omandaja võib pidada tõenäoliseks, et ta saab realiseerida oma enda edasilükkunud tulumaksu vara, mis ei olnud enne äriühendust kajastatud. Näiteks võib omandaja saada kasutada oma kasutamata tulumaksu kahjumitest tulenevat kasu omandatava tulevase maksustatava kasumi vastu. Alternatiivselt, äriühendusest tulenevalt ei pruugi enam olla tõenäoline, et tulevane maksustatav kasum võimaldab edasilükkunud tulumaksu vara realiseerimist. Sellistel juhtudel kajastab omandaja edasilükkunud tulumaksu vara äriühenduse perioodil, kuid ei lisa seda äriühenduse arvestusse. Seetõttu ei võta omandaja seda arvesse mõõtes firmaväärtust või soodusostu tulu, mida ta kajastab äriühenduses.

68 Kui potentsiaalne tulu omandatava edasikantavate tulumaksu kahjumite kasutamisest või teistest edasilükkunud tulumaksu varadest ei pruugi vastata äriühenduse esmase arvestamise ajal eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele, võivad need realiseeruda hiljem.

(Majandus)üksus kajastab omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud, mida ta realiseerib pärast äriühendust, järgmiselt:

▼M12

a) Mõõtmisperioodil kajastatud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid, mis tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta, rakendatakse selleks, et vähendada selle omandamisega seotud firmaväärtuse bilansilist (jääk) maksumust. Kui selle firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus on null, siis kajastatakse kõik allesjäänud tulumaksu kasud kasumiaruandes.

b) Kõik muud realiseeritud omandatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).

———————

▼B

Aktsiapõhistest maksetehingutest tulenev tasumisele kuuluv ja edasi lükkunud tulumaks

68A Mõnes maksujurisdiktsioonis saab (majandus)üksus tulumaksu maha arvata (st summa, mis on maksustavat kasumit vähendatav) selles osas, mis puudutab (majandus)üksuse aktsiate, aktsiaoptsioonide või muude omakapitaliinstrumentidega makstud tasu. Selline maksu mahaarvamise summa võib erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust ja võib tekkida hilisemal arvestusperioodil. Näiteks, mõningates jurisdiktsioonides võib küll (majandus)üksus kajastada töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide vastu saadud teenuste tarbimist kuludes IFRS 2 „Aktsiapõhine makse" põhimõtetest lähtuvalt, kuid mitte saada tulumaksu mahaarvamist enne aktsiaoptsioonide kasutamist ning maksu mahaarvamine põhineb sellisel juhul (majandus)üksuse aktsia hinnal optsioonide kasutamise kuupäeva seisuga.

68B Seoses käesoleva standardi paragrahvis 9 ja paragrahvi 26 punktis b vaadeldud uurimisväljaminekutega loetakse teatud ajahetkeks töötaja poolt osutatud teenuste maksubaasi (summa, mida maksuamet lubab tulevastel perioodidel vähendada) ja ►M5 finantsseisundi nullaruandelise ◄ (jääk)maksumuse erinevust mahaarvatavaks ajutiseks erinevuseks, mis väljendub edasi lükkunud tulumaksuvarana. Kui maksuhaldusasutuse poolt tulevikus lubatavate mahaarvamiste summa ei ole perioodi lõpu seisuga teada, leitakse perioodi lõpus teada olnud informatsiooni alusel hinnanguline summa. Näiteks kui maksuhaldusasutuse poolt tulevikus mahaarvatav summa sõltub (majandus)üksuse aktsiahinnast tuleviku kuupäeva seisuga, siis mahaarvatav ajutine erinevus põhineb (majandus)üksuse aktsia hinnal perioodi lõpu kuupäeva seisuga.

68C Nagu on märgitud paragrahvis 68A, võib mahaarvatav maksu summa (või arvestuslik tulevane maksu mahaarvamine, mis on hinnatud lähtudes paragrahvist 68B) erineda sellega seonduvast kumulatiivsest tasude kulust. Standardi paragrahviga 58 nõutakse, et tasumisele kuuluv ja edasi lükkunud tulumaks kajastatakse tulu või kuluna ja see sisaldub perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄, välja arvatud ulatuses, mil tulumaks tekib ►M5 a) tehnigu või sündmuse raames, mis on kajastatud kasumi- ja kahjumiväliselt samas või erinevas perioodis, või b) äriühendus. ◄ Kui tulumaksu mahaarvamise summa (või hinnanguline tuleviku tulumaksu mahaarvamise summa) ületab seotud kumulatiivset hüvitatava kulu summat, siis see viitab, et tulumaksu mahaarvamine seostub mitte ainult hüvitatava kulu, vaid ka omakapitali elemendiga. Sellises olukorras kajastatakse tasumisele kuuluva või edasi lükkuva tulumaksuga seostatud ülejääk otse omakapitalis.

▼B

ESITUSVIIS

Tulumaksu varad ja kohustised

69 Kehtetu

70 Kehtetu

Saldeerimine

71 (Majandus)üksus saldeerib tasumisele kuuluva tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) (majandus)üksus kavatseb kas arveldada netosummana või realiseerida vara ja arveldada kohustise samaaegselt.

72 Kuigi tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi kajastatakse ning mõõdetakse eraldi, saldeeritakse need ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ samasuguste kriteeriumide järgi, nagu on finantsinstrumentide kohta kehtestatud IAS 32-s. Tavaliselt on (majandus)üksusel juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu vara ja kohustist, kui need on seotud sama maksuhaldusasutuse poolt hallatava tulumaksuga ja maksuhaldusasutus lubab (majandus)üksusel saada või teha ühe netomakse.

73 Konsolideeritud finantsaruannetes saldeeritakse ühe kontserni (majandus)üksuse tagastamisele kuuluva tulumaksu vara kontserni teise (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksu kohustisega ainult juhul, kui nendel (majandus)üksustel on juriidilist jõudu omav õigus teha või saada üks netomakse ning kõnealused (majandus)üksused kavatsevad sellise netomakse teha või selle saada või samaaegselt katta vara ja arveldada kohustise.

74 (Majandus)üksus saldeerib edasi lükkunud tulumaksu varad ja kohustised ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus saldeerida tasumisele kuuluva tulumaksu varasid ja kohustisi ja

b) edasi lükkunud tulumaksu varad ja kohustised on seotud tulumaksuga, mida haldab sama maksuhaldusasutus:

i) sama maksustava (majandus)üksuse suhtes või

ii) erinevate maksustatavate (majandus)üksuste suhtes, mis kavatsevad kõikidel tulevastel perioodidel, mil edasi lükkunud tulumaksu varad või kohustised eeldatavasti arveldatakse või kaetakse, arveldada tasumisele kuuluva tulumaksu kohustised ja varad netosummana või realiseerida varad ja arveldada kohustised samaaegselt.

▼B

75 Vältimaks kõikide ajutiste erinevuste tühistumise ajastamise üksikasjaliku ajakava koostamise vajadust, nähakse käesoleva standardiga ette, et (majandus)üksus saldeerib sama maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu vara ja kohustise ainult juhul, kui need on seotud sama maksuhaldusasutuse poolt hallatava tulumaksuga ja kui (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus edasi lükkunud tulumaksu varasid ja kohustisi saldeerida.

76 Harvadel juhtudel võib (majandus)üksusel olla mõnede perioodide osas juriidilist jõudu omav õigus saldeerida ja ka kavatsus arveldada netosummana, kuid teiste perioodide suhtes mitte. Sellistel harvadel juhtudel võib osutuda vajalikuks koostada üksikasjalik ajakava, et usaldusväärselt kindlaks teha, kas ühe maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu kohustis tõstab sama perioodi tulumaksu, milles teise maksustatava (majandus)üksuse edasi lükkunud tulumaksu vara teise maksustatava (majandus)üksuse makse vähendab.

Tulumaksu kulu

Tavategevuse kasumi või kahjumiga seotud tulumaksu kulu (või tulu)

▼M5

77 Tavapärase tegevuse kasumi või kahjumiga seotud maksukulu (-tulu) esitatakse koondkasumiaruandes.

77A Juhul kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1-s (parandatud 2007) *Finantsaruannete esitamine* paragrahvis 81, esitab ta tavapärase tegevuse kasumi või kahjumiga seotud maksutulu või –kulu selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

Välisriigis tekkinud edasi lükkunud tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahe

78 IAS 21-ga on ette nähtud teatavate valuutakursi vahede kajastamine tulu või kuluna, kuid ei täpsustata, kus need vahed tuleks ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitada. Seega, kui edasi lükkunud välismaiste tulumaksu kohustiste või varade valuutakursi vahed kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, võib need vahed liigitada edasi lükkunud tulumaksu kuluks (tuluks), kui sellist esitusviisi peetakse finantsaruannete kasutajatele kõige kasulikumaks.

AVALIKUSTAMINE

79 Tulumaksu kulu (tulu) põhilised komponendid avalikustatakse eraldi.

80 Tulumaksu kulu (tulu) komponendid võivad olla järgmised:

a) tasumisele kuuluv tulumaksu kulu (tulu);

b) kõik perioodil kajastatud eelnevate perioodide tasumisele kuuluva tulumaksu kulu korrigeerimised;

▼B

c) ajutiste erinevuste tekkimise ja tühistumisega seotud edasi lükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;

d) maksumäärade muutuste või uute maksude kehtestamisega seotud edasi lükkunud tulumaksu kulu (tulu) summa;

e) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati tasumisele kuuluva tulumaksu kulu vähendamiseks;

f) eelneval perioodil kajastamata maksukahjumist, maksukrediidist või ajutisest erinevusest tuleneva kasu summa, mida kasutati edasi lükkunud tulumaksu kulu vähendamiseks;

g) edasi lükkunud tulumaksu vara allahindamisest või eelneva allahindamise tühistamisest tulenev edasi lükkunud tulumaksu kulu paragrahvi 56 kohaselt ja

h) tulumaksu kulu (tulu) summa, mis on seotud nende muutustega arvestusmeetodites ja vigadega, mis sisalduvad kasumis või kahjumis kooskõlas IAS 8-ga, kuna neid ei ole võimalik kajastada tagasiulatuvalt.

▼M5

81 Järgmised asjaolud avalikustatakse samuti eraldi:

a) otse omakapitalis debiteeritud või krediteeritud objektidega seotud tasumisele kuuluva ja edasilükkunud tulumaksu kogusumma (vt paragrahv 62A);

ab) muu koondkasumi iga komponendiga seotud tulumaksu summa (vt paragrahv 62 ja IAS 1 (parandatud 2007));

b) [kehtetu];

▼B

c) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelise suhte selgitus ühes või mõlemas järgmises vormis:

i) tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline arvuline võrdlus korrutatuna rakendatava(te) maksumäära(de)ga, avalikustades ka rakendatava(te) maksumäära(de) arvutamise aluse, või

ii) keskmise tegeliku maksumäära ja rakendatava maksumäära arvuline võrdlus, avalikustades ka rakendatava maksumäära arvutamise aluse;

d) kui eelneva arvestusperioodiga võrreldes on rakendatavat maksumäära või rakendatavaid maksumäärasid muudetud, siis sellekohane selgitus;

e) selliste mahaarvatavate ajutiste erinevuste, kasutamata maksukahjumite ja kasutamata maksukrediitide summa (ja olemasolu korral aegumiskuupäev), mille suhtes edasi lükkunud tulumaksu vara ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei ole kajastatud;

f) tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutega ning ühisettevõtmistes osalemisega seotud ajutiste erinevuste kogusumma, mille suhtes edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahv 39);

▼B

g) iga ajutise erinevuse liigi ja kasutamata maksukahjumi või kasutamata maksukrediidi liigi suhtes:

i) kõikide ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ esitatud perioodidel kajastatud edasi lükkunud tulumaksu varade ja kohustiste summa;

ii) ►M5 kasumis või kahjumis ◄ kajastatud edasi lükkunud tulumaksu tulu või kulu summa, kui see ei selgu ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summade muutuste kaudu;

▼M12

h) lõpetatud tegevusvaldkondade osas tulumaksu kulu, mis on seotud järgmiste asjaoludega:

i) tegevuse lõpetamisega kaasnev kasum või kahjum; ja

ii) lõpetatud tegevusvaldkonna tavategevuse kasum või kahjum perioodil koos kõikide aruandes esitatud eelnevate perioodide vastavate summadega;

i) (majandus)üksuse omanikele jaotatavate dividendidega kaasnevad tulumaksukohustused, mille kohta tehti jaotusettepanek või mis kuulutati välja enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, kuid mis finantsaruannetes kohustisena ei kajastu;

j) kui äriühendus, milles (majandus)üksus on omandaja, põhjustab tema kajastatud omandamiseelse edasilükkunud tulumaksu vara summa muutuse (vt paragrahv 67), siis selle muutuse summa; ja

k) kui äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu kasusid ei kajastata omandamise kuupäeval, kuid kajastatakse pärast omandamise kuupäeva (vt paragrahv 68), siis selle sündmuse või asjaolude muutuse kirjeldus, mis tingis edasilükkunud tulumaksu kasude kajastamise.

▼B

82 (Majandus)üksus avalikustab edasi lükkunud tulumaksu vara suuruse ja selle ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamist toetava tõendusmaterjali olemuse, kui:

a) edasi lükkunud tulumaksu vara kasutamine sõltub tulevastest maksustavatest kasumitest, mis ületavad olemasolevate maksustavate ajutiste erinevuste tühistamisest saadavad kasumid, ja

b) (majandus)üksus on kandnud jooksval või eelneval perioodil kahjumit riigis, millega on seotud edasi lükkunud tulumaksu varad.

82A Paragrahvis 52A kirjeldatud asjaolude korral avalikustab (majandus)üksus omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude olemuse. Lisaks avalikustab (majandus)üksus ka potentsiaalsed kaasnevad tulumaksukohustuste summad, mida on võimalik kindlaks määrata, ja selle, kas eksisteerib potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik kindlaks määrata.

83 Kehtetu

▼B

84 Paragrahvi 81 punktis c toodud avalikustamise nõue võimaldab finantsaruannete kasutajatel aru saada, kas tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vaheline suhe on ebaharilik, ning mõista kõnealust suhet tulevikus mõjutavaid olulisi tegureid. Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet võivad mõjutada sellised asjaolud nagu mittemaksustatav müügitulu, maksustatava kasumi (maksukahjumi) kindlaksmääramisel mahaarvamisele mittekuuluvad kulud, maksukahjumite mõju ja välismaiste maksumäärade mõju.

85 Tulumaksu kulu (tulu) ja arvestusliku kasumi vahelist suhet seletades kasutab (majandus)üksus rakendatavat maksumäära, mis annab finantsaruannete kasutajatele kõige asjakohasemat informatsiooni. Sageli osutub kõige asjakohasemaks maksumääraks (majandus)üksuse asukohariigi maksumäär, mis summeerib siseriiklikud maksumäärad ja kõik kohalikud maksumäärad, mis arvutatakse sisuliselt samalt maksustatava kasumi (maksukahjumi) tasemelt. Kuid (majandus)üksuse puhul, mis tegutseb mitmes erinevas riigis, võib olla asjakohasem summeerida eri riikide kohalike maksumäärade alusel koostatud individuaalsed võrdlused. Järgmine näide iseloomustab seda, kuidas rakendatava maksumäära valimine mõjutab arvulise võrdluse esitamist.

Paragrahvi 85 illustreeriv näide

19X2. aastal on (majandus)üksuse arvestuslik kasum oma riigis (riik A) 1 500 (19X1: 2 000) ja riigis B 1 500 (19X1: 500). Riigis A on maksumäär 30 % ja riigis B 20 %. Riigis A on maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvaid kulusid 100 (19X1: 200).

Siseriikliku maksumäära võrdluse kohta on esitatud järgmine näide

	19X1	19X2
Arvestuslik kasum	2 500	3 000
Tulumaks siseriikliku maksumääraga 30 %	750	900
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Riigis B kehtivate madalamate maksumäärade mõju	(50)	(150)
Tulumaksu kulu	760	780

Alljärgnevalt on esitatud näide kõiki riike käsitlevate eraldiseisvate võrdluste summeerimisel saadud võrdluse kohta. Selle meetodiga ei kajastu aruandja enda siseriikliku maksumäära ja teiste riikide maksumäärade vahelise võrdluse mõju eraldi kirjena. (Majandus)üksusel võib osutuda vajalikuks anda seletusi maksumäärade või eri riikides teenitud kasumi struktuuri oluliste muutuste mõju kohta selleks, et selgitada paragrahvi 81 punkti d kohaselt rakendatava(te) maksumäära(de) muutust.

▼B

Arvestuslik kasum	2 500	3 000
Tulumaks asjaomases riigis teenitud kasumite suhtes rakendatava siseriikliku maksumääraga	700	750
Maksustamisel mahaarvamisele mittekuuluvate kulude mõju tulumaksule	60	30
Tulumaksu kulu	760	780

86 Keskmine tegelik maksumäär on tulumaksu kulu (tulu) jagatud arvestusliku kasumiga.

87 Tihti ei ole praktiline arvutada tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringutest ja ühisettevõtmistes osalemisest tulenevaid ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustisi (vt paragrahv 39). Seetõttu nõutakse käesoleva standardiga, et (majandus)üksus avalikustab aluseks olevate ajutiste erinevuste kogusumma, kuid ei nõuta edasi lükkunud tulumaksu kohustiste avalikustamist. Sellegipoolest soovitatakse (majandus)üksustel võimaluse korral avalikustada ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustiste summad, kuna finantsaruannete kasutajatele võib see informatsioon vajalikuks osutuda.

87A Paragrahvis 82A nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasneva potentsiaalse tulumaksu mõju laadi. (Majandus)üksus avalikustab tulumaksusüsteemide olulised iseärasused ja tegurid, mis mõjutavad dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.

87B Mõnikord ei ole võimalik omanikele tehtavate dividendiväljamaksetega kaasnevat potentsiaalset tulumaksu summat ning mõju arvutada. Selline olukord võib esineda näiteks siis, kui (majandus)üksusel on palju välismaiseid tütarettevõtteid. Kuid isegi sel juhul võib kogusumma mõnede osade määramine olla lihtne. Näiteks võivad kontserni emaettevõte ja mõned tütarettevõtted olla maksnud jaotamata kasumitelt tulumaksu kõrgema maksumääraga ja võivad teada konsolideeritud jaotamata kasumist omanikele tehtavate tulevaste dividendiväljamaksete puhul tagastatava summa suurust. Sel juhul avalikustatakse tagastatava summa suurus. Kui (majandus)üksusel on veel teisi kaasnevaid potentsiaalseid tulumaksukohustusi, mida ei ole võimalik määratleda, siis avalikustab ta selle asjaolu. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes (kui need on olemas) seostuvad kaasnevad potentsiaalsed tulumaksukohustused emaettevõtte jaotamata kasumiga.

87C (Majandus)üksuselt, mis on kohustatud avalikustama paragrahvis 82A kehtestatud teabe, võidakse nõuda ka tütarettevõtetesse, filiaalidesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute ja ühisettevõtmistes osalemisega seotud teabe avalikustamist. Sel juhul võtab (majandus)üksus seda arvesse paragrahvi 82A kohaselt avalikustatava teabe kindlaksmääramisel. Näiteks võidakse (majandus)üksuselt nõuda selliste tütarettevõtetesse tehtud investeeringutega seotud ajutiste erinevuste kogusumma avalikustamist, mille kohta edasi lükkunud tulumaksu kohustisi ei ole kajastatud (vt paragrahvi 81 punkt f). Kui kajastamata edasi lükkunud tulumaksu kohustiste summade arvutamine ei ole võimalik (vt paragrahv 87), ei pruugi olla võimalik arvutada ka kõnealuste tütarettevõtetega seotud dividendiväljamaksetega kaasnevate potentsiaalsete tulumaksumõjude summasid.

▼B

88 (Majandus)üksus avalikustab kõik tulumaksuga seotud tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”. Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks maksuhaldusasutusega pooleli olevatest vaidlustest. Kui maksumäärade või maksustamist reguleerivate seaduste muudatused jõustuvad või kuulutatakse välja pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, avalikustab (majandus)üksus ka nende muudatuste kõik olulised mõjud tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu varadele ja kohustistele (vt IAS 10 „►M5 Sündmused pärast aruandeperioodi ◄”).

JÕUSTUMISKUUPÄEV

89 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1998 või hiljem algavaid perioode, välja arvatud paragrahvis 91 sätestatu suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1998 algavaid perioode, avalikustab (majandus)üksus, et 1979. aastal heakskiidetud IAS 12 „Tulumaksu arvestus” asemel on kasutatud käesolevat standardit.

90 Käesoleva standardiga asendatakse 1979. aastal kinnitatud IAS 12 „Tulumaksu arvestus”.

91 Paragrahvid 52A, 52B, 65A, paragrahvi 81punkt i, paragrahvid 82A, 87A, 87B, 87C ning paragrahvide 3 ja 50 väljajätmine jõustuvad aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 2001 või hiljem algavaid perioode ([1]). Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem kasutuselevõtmine mõjutab finantsaruandeid, siis avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

▼M5

92 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahve 23, 52, 58, 60, 62, 63, 65, 68C, 77 ja 81, jäeti välja paragrahv 61 ja lisati paragrahvid 61A, 62A ja 77A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

93 **Paragrahvi 68 rakendatakse edasiulatuvalt alates IFRS 3 (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) jõustumiskuupäevast äriühendustes omandatud edasilükkunud tulumaksu varade kajastamisel.**

94 Seetõttu (majandus)üksused ei korrigeeri eelnevate äriühenduste arvestust, kui tulumaksu kasud ei vastanud eraldiseisvana kajastamise kriteeriumitele omandamise kuupäeval ja kajastatakse pärast omandamise kuupäeva, välja arvatud juhul, kui kasusid kajastatakse mõõtmise perioodil ja need tulenevad uuest teabest omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Kõik muud kajastatud edasilükkunud tulumaksu kasud kajastatakse kasumiaruandes (või mujal kui kasumiaruandes, kui seda nõutakse käesoleva standardiga).

([1]) Paragrahvis 91 esitatud viide „aruandeaasta finantsaruanded” on kooskõlas jõustumiskuupäevi käsitleva 1998. aastal vastu võetud selgesõnalisema väljendusega. Paragrahvis 89 viidatakse finantsaruannetele.

▼**M12**

95 **IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 21 ja 67 ning lisati paragrahv 32 A ja paragrahvi 81 punktid j ja k. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.**

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 16

Materiaalsed põhivarad

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada materiaalsete põhivarade arvestuslik käsitlus, nii et finantsaruannete kasutajatel oleks võimalik saada informatsiooni (majandus)üksuse poolt materiaalsetesse põhivaradesse tehtud investeeringu ning sellise investeeringu muutuste kohta. Materiaalsete põhivarade arvestusliku käsitluse põhiküsimusteks on varade esmane kajastamine, nende ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste määramine ja nendega seotud kulumi ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade arvestamisel, välja arvatud juhul, kui mõne teise rahvusvahelise raamatupidamisstandardiga nõutakse või lubatakse sellest erineva arvestusliku käsitluse kasutamist.

3 Käesolevat standardit ei rakendata järgmiste objektide suhtes:

a) müügiks hoitavad materiaalsed põhivarad kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad";

b) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad (vt IAS 41 „Põllumajandus") ja

c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 „Maavarade uuring ja hindamine") või

d) mineraalide kaevandamisõigused ja mineraalvarud, nagu nafta, maagaas ning samalaadsed mittetaastuvad maavarad.

Käesolevat standardit rakendatakse materiaalsete põhivarade suhtes, mida kasutatakse punktides b–d kirjeldatud varade arendamiseks või säilitamiseks.

4 Teiste standarditega võidakse nõuda materiaalse põhivara objekti kajastamist viisil, mis erineb käesolevas standardis sätestatust. Näiteks nõutakse IAS 17-s „Rendid", et (majandus)üksus hindab renditava materiaalse põhivara objekti kajastamist vastavalt riskide ja hüvede ülekandmisele. Kuid sellistel juhtudel määratakse nende varade, kaasa arvatud kulumi arvestusliku käsitluse kõik ülejäänud aspektid käesoleva standardi kohaselt.

▼M8

5 (Majandus)üksus, mis kasutab IAS 40-le *Kinnisvarainvesteeringud* vastavat soetusmaksumuse mudelit, rakendab käesolevas standardis kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit.

▼B

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud kulumi ja (vara) väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

▼B

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmakordsel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 „Aktsiapõhine makse".

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Kulum on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

(Majandus)üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida (majandus)üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida (majandus)üksus eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Materiaalsed põhivarad on materiaalsed objektid, mida:

a) kasutatakse kaupade tootmiseks või teenuste osutamiseks, rendile andmiseks või halduseesmärkidel ja

b) mida eeldatavasti kasutatakse rohkem kui ühe perioodi jooksul.

▼M8

Kaetav väärtus on vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on suurem.

▼B

Lõppväärtus on hinnanguline summa, mida (majandus)üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on eeldatavas tööseisundis oma kasuliku eluea lõpus.

Kasulik eluiga on:

a) ajavahemik, mille jooksul (majandus)üksus vara eeldatavasti kasutab, või

b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

KAJASTAMINE

7 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust kajastatakse esmalt varana siis ja ainult siis, kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab objektist tulevast majanduslikku kasu ja

b) objekti soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta.

▼B

8 Varuosasid ja hooldusseadmeid kajastatakse üldjuhul varudena ning kantakse kasutusse võtmisel kuluks. Olulisema väärtusega varuosad ja paigaldamata seadmed vastavad materiaalsete põhivarade mõistele, kui (majandus)üksus loodab neid kasutada kauem kui ühe perioodi jooksul. Samuti loetakse varuosasid ning hooldusseadmeid materiaalseteks põhivaradeks juhul, kui neid saab kasutada vaid koos materiaalse põhivara objektiga.

9 Käesolev standard ei näe ette kajastamisel kasutatavat mõõtühikut, st seda, mis moodustab materiaalse põhivara objekti. Seega tuleb kajastamiskriteeriumite rakendamist hinnata vastavalt (majandus)üksusespetsiifilistele tingimustele. Individuaalselt ebaoluliste objektide (näiteks vormid, tööriistad ja stantsid) puhul võib olla otstarbekas need ühendada ja rakendada vastavaid kriteeriume objektide kogusumma suhtes.

10 (Majandus)üksus hindab kõiki materiaalsete põhivarade omandamiseks tehtud tekkepõhiseid kulutusi käesoleva kajastamispõhimõtte kohaselt. Nimetatud kulutused hõlmavad materiaalse põhivara objekti esmase omandamise või valmistamisega seotud kulutusi ning kulutusi, mis on seotud selle täiendamise, osalise asendamise või hooldusega.

Esmased kulutused

11 Materiaalse põhivara objekte võib omandada turvalisuse või keskkonnakaitsega seotud eesmärkidel. Kuigi selliste materiaalsete põhivarade omandamine (majandus)üksuse tulevast majanduslikku kasu muult olemasolevalt materiaalse põhivara objektilt otseselt ei suurenda, võib see olla vajalik teistelt varadelt tulevase majandusliku kasu saamiseks. Selliseid materiaalse põhivara objekte kajastatakse varadena, kuna need võimaldavad (majandus)üksusel tulevikus saada nendega seotud varadelt sellist majanduslikku kasu, mis oleks suurem kui kasu juhul, kui neid objekte ei oleks omandatud. Näiteks võib keemiatootja rakendada uusi kemikaalide töötlemise protsesse, et täita ohtlike kemikaalide tootmisel ja ladustamisel keskkonnanõudeid; sellega seotud tehase uuendustööd kajastatakse varana, kuna nendeta ei saa (majandus)üksus kemikaale toota ja müüa. Siiski, sellise vara ja sellega seotud varade ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust kontrollitakse väärtuse languse hindamiseks kooskõlas IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

Hilisemad kulutused

12 Paragrahvis 7 toodud kajastamispõhimõtte kohaselt ei kapitaliseeri (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti ►**M5** finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses selle igapäevase hooldusega seotud kulusid. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulud tekkepõhiselt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Igapäevase hooldusega seotud kulud hõlmavad peamiselt kulusid tööjõule ja tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka varuosadega seotud kulusid. Selliseid väljaminekuid kirjeldatakse sageli kui materiaalse põhivara objekti „remondi ja hooldusega” seotud kulusid.

▼B

13 Mõne materiaalse põhivara objekti osasid tuleb korrapäraste ajavahemike järel asendada. Näiteks tuleb sulatusahjule panna uus vooder pärast teatavat töötundide arvu või uuendada lennuki sisustust (näiteks välja vahetada istmed ja salong) mitu korda lennukikere eluea jooksul. Materiaalse põhivara objekte võib omandada ka harvemini toimuva asendamise eesmärgil, nagu näiteks hoone siseseinte asendamiseks või lõplikuks asendamiseks. Paragrahvis 7 toodud kajastamispõhimõtte kohaselt kajastab (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses selle objekti osa asendamisega seotud tekkepõhiseid kulutusi juhul, kui see on kooskõlas kajastamiskriteeriumitega. Asendatud osade kajastamine ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ lõpetatakse kooskõlas käesoleva standardi kajastamise lõpetamise sätetega (vt paragrahvid 67–72).

14 Materiaalse põhivara objekti (näiteks lennuki) jätkuv kasutamine võib hõlmata regulaarseid põhjalikke ülevaatusi vigade avastamiseks, olenemata sellest, kas objekti osad on asendatud või mitte. Iga põhjaliku läbivaatuse sooritamisel lisatakse selle teostamisega seotud kulutus materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele sarnaselt asendamisega tingimusel, et see vastab kajastamiskriteeriumitele. Iga eelneva ülevaatusega seotud kulutuste (jääk)maksumuse (füüsilistest osadest eraldiseisvana) kajastamine ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ lõpetatakse. Seda tehakse sõltumata sellest, kas eelneva ülevaatuse kulutus määrati kindlaks objekti omandamise või ehitamise käigus. Vajaduse korral võib sarnase tulevase ülevaatuse hinnangulist kulutust kasutada olemasoleva ülevaatuse komponendi kulu määramiseks objekti soetamisel või ehitamisel.

MÕÕTMINE ESMASEL KAJASTAMISEL

15 Materiaalse põhivara objekt, mis vastab varana kajastamise nõuetele, kajastatakse esmalt selle soetusmaksumuses.

Soetusmaksumuse komponendid

16 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus sisaldab:

a) selle ostuhinda, mille hulka kuuluvad impordimaksud ja tagastamatud maksud, pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist;

b) otseseid kulutusi, mis on seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimisega;

c) objekti demonteerimise ja teisaldamise ning selle asukoha taastamise kulutuste esialgset hinnangut, milleks (majandus)üksus on võtnud kohustuse kas objekti omandamisel või tingituna sellest, et objekti on teatud perioodi vältel kasutatud muul otstarbel kui varude valmistamiseks antud perioodil.

17 Otsesed kulutused on näiteks:

a) hüvitised töötajatele (IAS 19 „Hüvitised töötajatele” toodud mõiste kohaselt), mis tulenevad otseselt materiaalse põhivara objekti ehitamisest või omandamisest;

b) asukoha ettevalmistamise kulud;

c) esialgsed tarne- ja käitlemiskulutused;

▼B

d) paigaldus- ja monteerimiskulud;

e) vara töökorra testimisega seotud kulud, arvates maha selliste objektide asukohta ja tööseisundisse viimise jooksul saadud toodangu (nagu näiteks seadmete testimise jooksul toodetud näidised) müügist saadud puhastulu, ja

f) teenustasud.

18 (Majandus)üksus rakendab IAS 2 „Varud” demonteerimise, teisaldamise ja asukoha taastamise kohustustega seotud kulutuste suhtes, mis tekivad teatud perioodi jooksul seoses objekti kasutamisega varude tootmiseks. IAS 2-st ja IAS 16-st tulenevad kohustustega seotud kulud kajastatakse ning mõõdetakse kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”.

19 Materiaalse põhivara objektiga mitteseotud kulutused on näiteks:

a) uue rajatise avamisega seotud kulutused;

b) uue toote või teenuse esitamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaam ja müügitoetusega seotud kulutused);

c) uues asupaigas äritegevuse alustamise või uue tarbijarühmaga seotud kulutused (kaasa arvatud kulutused personali väljaõppeks) ja

d) haldus- ja muud üldkulud.

20 Kulutuste kapitaliseerimine materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses lõpetatakse siis, kui objekt on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Seega ei kajastata kasutamise või ümberpaigutamisega seotud kulutusi selle objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Näiteks ei kajastata materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses järgmisi kulutusi:

a) kulutused, mis tekivad ajal, mil juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud objekt ei ole veel kasutusele võetud või kui seda ei rakendata täisvõimsusel;

b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu objektist saadava toodangu nõudluse kujunemise ajal tekkivad kahjumid, ja

c) (majandus)üksuse täieliku või osalise ümberpaigutamise või reorganiseerimisega seotud kulud.

21 Materiaalse põhivara objekti ehitamise või arendamisega seoses esineb mõningaid tegevusi, mis ei ole vajalikud selle viimiseks juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse. Sellised ettenägematud tegevused võivad aset leida ehitamis- või arendustegevuse jooksul või enne seda. Näiteks võib teenida tulu ehitusplatsi kasutamisest autoparklana kuni ehituse alguseni. Kuna ettenägematud tegevused ei ole vajalikud objekti juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viimiseks, kajastatakse selliste ettenägematute tegevustega seotud tulud ja vastavad kulud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ vastavas tulu- või kulurühmas.

▼B

22 Omavalmistatud vara maksumus määratakse kindlaks samade põhimõtete alusel, mida kasutatakse ka omandatud vara puhul. Kui (majandus)üksus toodab oma tavapärase äritegevuse käigus niisuguseid varasid müügi eesmärgil, ühtib sellise vara maksumus tavaliselt mõne teise vara müügiks valmistamise maksumusega (vt IAS 2). Seega elimineeritakse nimetatud maksumuse leidmiseks kõik sisemised kasumid. Samuti ei lülitata vara maksumusse omavalmistatud vara tootmiseks kasutatud materjali, tööjõu ja muude ressursside ebaharilikult suuri kadusid. IAS 23 „Laenukasutuse kulutused" sätestab kriteeriumid, mis peavad olema täidetud, et intressikulusid võiks kajastada omavalmistatud materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse komponendina.

Soetusmaksumuse mõõtmine

▼M1

23 Materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus on võrdne makstud raha nüüdisväärtusega arvele võtmise kuupäeval. Kui tasumine lükkub tavalisest tasumisajast kaugemale, kajastatakse sularahahinna ja kogumakse vahe võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna, välja arvatud juhul, kui taolised intressid kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23.

▼B

24 Üht või enamat materiaalse põhivara objekti võib omandada, vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelmises lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise materiaalse põhivara objekti soetusmaksumust mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või kui b) nii saadud kui loovutatud vara õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta. Omandatud objekti mõõdetakse sellisel viisil isegi juhul, kui (majandus)üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, on selle soetusmaksumus võrdne loovutatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega.

25 (Majandus)üksus otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb loovutatud vara rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud (majandus)üksuse tegevuste (majandus)üksusespetsiifiline väärtus ja

c) punktis a või b toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele (majandus)üksusele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste (majandus)üksusespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Selliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et (majandus)üksus peaks põhjalikke arvutusi läbi viima.

▼B

26 Sellise vara õiglane väärtus, mille kohta võrreldavad turutehingud puuduvad, on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) erinevate õiglase väärtuse kohta antud hinnangute vahelised erinevused ei ole antud vara jaoks olulised või b) erinevate võimalike hinnangute täitumise tõenäosust saab hinnata ja kasutada õiglase väärtuse hindamiseks. Kui (majandus)üksus suudab saadud või loovutatud vara õiglast väärtust usaldusväärselt määrata, kasutatakse saadud vara soetusmaksumusena loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratletav.

27 Kapitalirendi tingimustel rentniku kasutuses oleva materiaalse põhivara objekti soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas IAS 17-ga.

28 Materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust võib vähendada sihtfinantseerimise summa võrra kooskõlas IAS 20-ga „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestus ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

29 (Majandus)üksus valib arvestusmeetodiks paragrahvis 30 toodud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 31 toodud ümberhindluse mudeli ning rakendab valitud meetodit iga materiaalse põhivara liigi suhtes tervikuna.

Soetusmaksumuse mudel

30 Materiaalse põhivara objekti kajastatakse pärast esmast kajastamist soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja (vara) väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid.

Ümberhindluse mudel

31 Materiaalse põhivara objekt, mille õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta, kajastatakse pärast esmast kajastamist ümberhinnatud väärtuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega ümberhindluse kuupäeval, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja hilisemad (vara) väärtuse langusest tulenevad akumuleeritud kahjumid. Ümberhindlusi tuleb teha piisavalt korrapäraselt, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erineks oluliselt sellest ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, mis määratakse õiglase väärtuses alusel ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

32 Maa ja hoonete õiglane väärtus määratakse üldjuhul pädevate litsentseeritud hindajate poolt turul põhinevate andmete alusel. Masinate ja seadmete õiglane väärtus on tavaliselt nende hindamise käigus määratud turuväärtus.

33 Kui materiaalse põhivara objekti turutingimustel põhineva õiglase väärtuse kohta puuduvad tõendid seoses selle erilaadsusega ning selle tõttu, et nimetatud objekti müüakse harva muu kui pideva äritegevuse osana, võib (majandus)üksus hinnata õiglast väärtust tulu või amortiseeritud asendusmaksumuse meetodil.

▼B

34 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate materiaalse põhivara objektide õiglase väärtuse muutustest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, on vajalik täiendav ümberhindlus. Mõnede materiaalse põhivara objektide õiglased väärtused võivad muutuda oluliselt ja järjepidevalt, mis tingib nende iga-aastase ümberhindluse. Sellised sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud materiaalse põhivara objektide puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised. Selle asemel võib objekti ümberhindamine olla vajalik vaid iga kolme või viie aasta tagant.

35 Kui materiaalse põhivara objekt hinnatakse ümber, siis ümberhindluse kuupäevaks akumuleerunud kulumit käsitatakse ühel kahest järgmisest viisist:

a) arvestatakse ümber proportsionaalselt vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ brutomaksumuse muutusega, nii et vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus võrduks pärast ümberhindlust selle ümberhinnatud summaga. Seda meetodit kasutatakse tihti juhul, kui vara ümberhindamisel kasutatakse koefitsienti selle amortiseeritud asendusmaksumuse määramiseks.

b) lahutatakse vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ brutomaksumusest ning netosumma korrigeeritakse vara ümberhinnatud summaks. Seda meetodit kasutatakse tihti ehitiste puhul.

Akumuleeritud kulumi korrigeerimisel või eemaldamisel tekkiv korrigeerimissumma moodustab osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse suurenemisest või vähenemisest, mida käsitletakse kooskõlas punktidega 39 ja 40.

36 Materiaalse põhivara objekti väärtuse korrigeerimise korral hinnatakse tervikuna ümber ka materiaalse põhivara liik, kuhu see vara kuulub.

37 Materiaalse põhivara liik on (majandus)üksuse tegevuses kasutatavate laadilt ja kasutuselt sarnaste varade rühm. Selliste liikide näited on:

a) maa;

b) maa ja ehitised;

c) masinad;

d) laevad;

e) lennukid;

f) mootorsõidukid;

g) mööbel ja sisseseade ja

h) kontoritehnika.

38 Materiaalse põhivara ühe liigi objektid hinnatakse ümber üheaegselt, et vältida varade valikulist ümberhindlust ja hoida ära finantsaruannetes eri kuupäevadel ja erinevatel alustel mõõdetud soetusmaksumuste ja väärtuste segunemist. Varade liike võib ka jooksvalt ümber hinnata, kui varade liigi ümberhindlust teostatakse lühikese ajavahemiku jooksul ja ümberhindlusi ajakohastatakse.

▼B

►M5 39 Kui vara bilansilist (jääk)maksumust ümberhindluse tulemusel suurendatakse, kajastatakse see kasv muus koondkasumis ja see koguneb omakapitalis põhivara ümberhindluse reservi kirjel. ◄ Suurendamist kajastatakse aga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud väärtuse vähenemisest tulenenud kahjumeid.

40 Kui vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Samas kajastatakse bilansilise (jääk)maksumuse vähenemist muus koondkasumis ulatuses, mis ei ületa sama vara suhtes ümberhindluse reservis kajastatud kreeditsaldot. Muus koondkasumis kajastatud vähenemine alandab omakapitalis põhivara ümberhindluse reservi kirjel kogunenud summat. ◄

41 Omakapitalis kajastatud materiaalse põhivara ümberhindluse reservi võib vara kajastamise lõpetamisel kanda üle otse jaotamata kasumisse. See võib tähendada kogu reservi ülekandmist juhul, kui vara kasutusest eemaldatakse või see võõrandatakse. Siiski võib osa reservist üle kanda samal ajal, kui (majandus)üksus vara kasutab. Sel juhul on üle kantava reservi summa võrdne vara ümberhinnatud ►M5 finantsseisundi aruandelisel ◄ (jääk)maksumusel põhineva kulumi ja vara esialgsel soetusmaksumusel põhineva kulumi vahega. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse ei kajastata ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

42 Materiaalsete põhivarade ümberhindluse tõttu tekkinud tulult makstavate maksude võimalikke mõjusid kajastatakse ning avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

Kulum

43 Materiaalse põhivara objekti iga osa, mille soetusmaksumus on oluline võrreldes selle objekti kogumaksumusega, amortiseeritakse eraldi.

▼M12

44 (Majandus)üksus jaotab materiaalse põhivara objekti esialgse maksumuse selle olulistele osadele ning amortiseerib iga sellist osa eraldi. Näiteks võib osutuda otstarbekaks amortiseerida omandatud või kapitalirendile võetud lennuki kere ja selle mootorid eraldi. Samuti kui (majandus)üksus omandab materiaalset põhivara kasutusrendiks, milles ta on rendileandja, võib osutuda otstarbekaks amortiseerida eraldi selle objekti soetusmaksumuses näidatud summad, mis on omistatavad soodsatele või ebasoodsatele renditingimustele võrreldes turutingimustega.

▼B

45 Materiaalse põhivara objekti olulise osa kasulik eluiga ja kulumiarvestuse meetod võivad olla sarnased sama objekti teise olulise osa kasuliku eluea ja kulumiarvestuse meetodiga. Sellised osad võib kulumi määramisel rühmitada.

46 Materiaalse põhivara objekti teatud osade eraldi amortiseerimisel amortiseerib (majandus)üksus eraldi ka selle objekti ülejäänud osad. Ülejäänud osad ei ole individuaalselt olulised. Kui (majandus)üksusel on selliste osade suhtes erinevad ootused, võib nende amortiseerimisel kasutada ligikaudse väärtuse meetodeid, nii et nende osade tarbimist ja/või kasulikku eluiga oleks õigesti kajastatud.

▼B

47 (Majandus)üksus võib eraldi amortiseerida objekti osad, mille soetusmaksumus ei ole objekti kogumaksumust arvestades oluline.

48 Iga perioodi kulum kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, välja arvatud juhul, kui see lisatakse mõne teise vara ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele.

49 Perioodi kulum kajastatakse üldjuhul ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Samas kasutatakse mõnikord varast saadavat majanduslikku kasu muude varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab kulum osa teise vara soetusmaksumusest ja seda kajastatakse selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Näiteks kajastatakse tootmisseadmete kulumit varude töötlemiskulutustes (vt IAS 2). Samuti võib arendustegevuses kasutatud materiaalsete põhivarade kulumit kajastada immateriaalse vara soetusmaksumuse osana kooskõlas IAS 38-ga „Immateriaalsed varad”.

Amortiseeritav osa ja kulumiarvestuse periood

50 Vara amortiseeritav osa jaotatakse korrapäraselt vara kasulikule elueale.

51 Vara lõppväärtus ja selle kasulik eluiga vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning eelnevatest hinnangutest erinevate ootuste puhul kajastatakse muutus(ed) arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

52 Kulumit arvestatakse ka juhul, kui vara õiglane väärtus ületab selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust tingimusel, et vara lõppväärtus ei ületa selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. Vara remont ja hooldus ei vabasta (majandus)üksust kulumi arvestamisest.

53 Vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks lõppväärtuse summa lahutamise teel. Praktikas on vara lõppväärtus tavaliselt väga väike ja seega amortiseeritava osa arvutamisel ebaoluline.

54 Varaobjekti lõppväärtuse summa võib suureneda, nii et muutub võrdseks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega või sellest suuremaks. Sel juhul on vara amortisatsioonikulu null, välja arvatud juhul ja kuni selle lõppväärtus langeb edaspidi madalamale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

55 Varaobjekti hakatakse amortiseerima alates hetkest, mil ta on kasutusvalmis, st kui see on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Vara amortiseerimine lõpetatakse kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb toimub varem. Seega ei lõpetata amortiseerimist, kui vara kasutamine seiskub või see eemaldatakse aktiivsest kasutusest, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud. Siiski võib amortisatsioonikulu olla tootmisseisaku ajal null, kui rakendatakse tooteühikutel põhinevat kulumiarvestuse meetodit.

▼B

56 (Majandus)üksus tarbib varast saadavat tulevast majanduslikku kasu peamiselt selle kasutamise kaudu. Samas vähendavad aga varast saadavat võimalikku majanduslikku kasu ka teised tegurid, nagu tehniline või kaubanduslik iganemine või kulumine seisaku ajal. Seega arvestatakse vara kasuliku eluea määramisel kõiki järgmisi asjaolusid:

a) vara eeldatav kasutamine. Kasutamist hinnatakse vara eeldatava võimsuse või toodangu füüsilise mahu järgi;

b) eeldatav füüsiline kulumine, mis sõltub sellistest tegevust puudutavatest teguritest nagu mitmes vahetuses vara kasutatakse, milline on (majandus)üksuse remondi- ja hooldustööde kava ning kuidas vara hoitakse ja hooldatakse seisaku ajal;

c) tehniline või kaubanduslik iganemine, mis on tingitud tootmisprotsessi muutustest või parendamistest või turunõudluse muutumisest selle toote või teenuse järele, mis on vara väljundiks;

d) juriidilised või muud analoogilised piirangud vara kasutamisel, nagu sellega seotud rendilepingute lõpptähtajad.

57 Vara kasulikku tööiga määratletakse läbi selle eeldatava kasulikkuse (majandus)üksusele. (Majandus)üksuse varajuhtimise poliitika võib nõuda varade võõrandamist pärast teatud perioodi möödumist või pärast varast saadava majandusliku kasu teatud osa tarbimist. Seega võib vara kasulik eluiga olla lühem kui selle majanduslik eluiga. Varaobjekti kasuliku eluea hindamine on hinnangute küsimus, mis põhineb (majandus)üksuse kogemusel muude samalaadsete varadega.

58 Maa ja hooned on eristatavad varad ja seega peetakse nende üle arvestust eraldi, isegi kui need on omandatud koos. Maa kasulik eluiga on piiramatu, välja arvatud mõningad erandid, nagu karjääride ja maatükkide kasutamine täitepinnasena, ja seega maad ei amortiseerita. Hoonete kasulik eluiga on piiratud ja seega on need amortiseeritavad varad. Maa väärtuse suurenemine, millel hoone paikneb, ei mõjuta selle hoone amortiseeritava osa väärtust.

59 Kui maa soetusmaksumus sisaldab kulutusi seoses asukoha demonteerimise, eemaldamise ja taastamisega, amortiseeritakse see osa maa hinnast nende kulutustega seotud majandusliku kasu saamise perioodi jooksul. Mõnel juhul võib maa kasulik eluiga olla piiratud, mistõttu tuleb seda amortiseerida nii, et see peegeldab sellest saadavat majanduslikku kasu.

Kulumiarvestuse meetod

60 Kasutatav kulumiarvestuse meetod peegeldab seda, kuidas (majandus)üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu eeldatavasti kasutama hakkab.

61 Vara kulumiarvestuse meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus ning kui eeldatava varast saadava majandusliku kasu tarbimismudelis on toimunud oluline muutus, muudetakse seda meetodit vastavalt muutunud tarbimismudelile. Selline muutus kajastatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

62 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule tööeale võib kasutada mitmesuguseid kulumiarvestuse meetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Lineaarne kulumiarvestuse meetod tähendab vara ühtlast amortiseerimist kasuliku eluea jooksul, juhul kui selle lõppväärtus ei muutu. Kahaneva jäägi meetod seisneb vara vähenevas amortiseerimises kasuliku eluea jooksul. Tooteühikute meetod seisneb vara amortiseerimises eeldatava kasutuse või toodangu alusel. (Majandus)üksus valib meetodi, mis peegeldab kõige täpsemalt sellest varast saadavat majanduslikku kasu. Meetodit rakendatakse järjepidevalt kõikidele perioodidele, välja arvatud juhul, kui sellest varast saadava majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis toimub muutus.

Väärtuse langus

63 Tegemaks kindlaks, kas materiaalse põhivara objekti väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36 „Varade väärtuse langus". Nimetatud standardis selgitatakse, kuidas (majandus)üksus kontrollib oma varade ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust, kuidas määrab kindlaks vara kaetava väärtuse suuruse ja millal kajastab või tühistab kahjumi (vara) väärtuse langusest.

64 Kehtetu

(Vara) väärtuse languse hüvitamine

65 Kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ siis, kui tekib hüvitisenõue.

66 Materiaalse põhivara objekti väärtuse langus või kahjumid, sellest tulenevad nõuded kolmandatele isikutele või nende poolt makstud hüvitis ning hilisem asendusvarade ostmine või valmistamine on eraldi majanduslikud sündmused ning neid arvestatakse eraldi järgmiselt:

a) materiaalse põhivara objektide väärtuse langus kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;

b) kasutusest eemaldatud või võõrandatud materiaalse põhivara objektide kajastamise lõpetamine määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga;

c) kolmandatelt isikutelt saadud hüvitis materiaalse põhivara objektide eest, mille väärtus on langenud, mis on kadunud või millest on loobutud, kajastatakse kasumi või kahjumi määramisel siis, kui tekib hüvitisenõue, ja

d) asendusvarana taastatud, ostetud või valmistatud materiaalse põhivara objektide soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardiga.

KAJASTAMISE LÕPETAMINE

67 Materiaalse põhivara objekti ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamine lõpetatakse:

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

▼B

68 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ objekti kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul, kui IAS 17 nõuab teisiti seoses müügi-tagasirendi tehingutega). Sellist kasumit ei liigitata müügituluks.

▼M8

68A (Majandus)üksus, mis oma tavapärase tegevuse käigus müüb rutiinselt materiaalse põhivara objekte, mida ta on omandanud rendile andmiseks, kannab sellised varad varudesse nende bilansilises (jääk)maksumuses, kui nende rentimine lõpetatakse ja nad liigituvad müügiks hoitavaks. Selliste varade müügist saadud tulu kajastatakse müügituluna kooskõlas IAS 18-ga *Müügitulu*. IFRS 5 ei rakendata, kui äritegevuse tavapärases käigus müügiks hoitavad varad kantakse varudesse.

69 Materiaalse põhivara objekti võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (näiteks müügi, kapitalirendi või kinkimise teel). Objekti võõrandamise kuupäeva kindlaksmääramisel rakendab (majandus)üksus kaupade müügist saadava tulu kajastamiseks IAS 18-s esitatud kriteeriume. IAS 17 kehtib vara võõrandamise kohta müügi-tagasirendi tingimustel.

▼B

70 Juhul kui (majandus)üksus kajastab paragrahvi 7 kohaselt sätestatud kajastamispõhimõttele materiaalse põhivara objekti osa asendusmaksumuses, lõpetab see asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamise, olenemata sellest, kas asendatud osa oli amortiseeritud eraldi või mitte. Kui asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramine ei ole (majandus)üksuse jaoks teostatav, võib kasutada asendava osa soetusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa soetusmaksumus hetkel, mil see omandati või valmistati.

71 Materiaalse põhivara objekti kajastamise lõpetamisest saadav kasum või kahjum määratakse kindlaks netovõõrandamistulu (juhul kui see eksisteerib) ja objekti ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse vahena.

72 Materiaalse põhivara objekti võõrandamisest saadav tasu kajastatakse esmalt selle õiglases väärtuses. Kui objekti eest tasumine toimub hiljem, kajastatakse saadud tasu summas, mis võrdub rahalise hinna ekvivalendiga. Tasu nominaalsumma ja rahalise hinna ekvivalendi vahel kajastatakse kooskõlas IAS 18-ga intressituluna, mis peegeldab nõude efektiivset tulumäära.

AVALIKUSTAMINE

73 Finantsaruannetes avalikustatakse materiaalse põhivara iga liigi kohta:

a) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ brutomaksumuse mõõtmisel rakendatud mõõtmisalus;

b) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;

c) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;

d) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ soetusmaksumus ja akumuleeritud kulum (koos väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus ja

e) perioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdlus, näidates ära:

i) lisandumised;

▼B

ii) varad, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja teised võõrandamised;

iii) omandamised äriühenduste kaudu;

iv) suurenemised või vähenemised, mis tulenevad paragrahvide 31, 39 ja 40 kohastest ümberhindlustest ja IAS 36 kohaselt ►M5 muus koondkasumis kajastatud või sealt maha arvatud ◄ (vara) väärtuse langusest tulenevatest kahjumitest;

v) (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamine ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga;

vi) (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga;

vii) kulum;

viii) valuutakursside netovahed tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest arvestusvaluutast erinevasse esitusvaluutasse, kaasa arvatud välismaise äriüksuse finantsaruannete ümberarvestamine aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse, ja

ix) muud muutused.

74 Finantsaruannetes avalikustatakse samuti:

a) omandiõiguse piirangute ja kohustiste katteks panditud materiaalsete põhivarade olemasolu ja summad;

b) ehitamise ajal materiaalse põhivara objekti ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses kajastatud kulutuste summa;

c) materiaalsete põhivarade omandamiseks võetud lepingupõhiste kohustuste summa ja

d) ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud materiaalse põhivara objektide väärtuse languse, hävimise või loobumise hüvitamiseks kolmandatelt isikutelt saadud summad, juhul kui seda ei ole ►M5 koondkasumi aruandes ◄ eraldi avalikustatud.

75 Kulumiarvestuse meetodi valimine ja varade kasuliku eluea hindamine on hinnangulised küsimused. Seega annab kasutatud meetodite ja eeldatavate eluigade või amortisatsioonimäärade avalikustamine finantsaruannete kasutajatele informatsiooni, mille alusel nad võivad juhtkonna poolt valitud meetodid üle vaadata ja andmeid teiste (majandus)üksustega võrrelda. Samadel põhjustel on vaja avalikustada:

a) perioodi kulum, mis on kajastatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või teiste varade soetusmaksumuse osana perioodi jooksul, ja

b) akumuleeritud kulum perioodi lõpus.

76 IAS 8 kohaselt avalikustab (majandus)üksus arvestushinnangu, millel on käesolevale perioodile mõju või millel eeldatakse olevat mõju tulevastele perioodidele, muutuste iseloomu ja mõju. Sellise informatsiooni avalikustamine võib osutuda vajalikuks järgmistele materiaalsetele põhivaradele antud hinnangute muutuste osas:

a) lõppväärtused;

b) hinnangulised kulutused materiaalse põhivara objektide demonteerimiseks, teisaldamiseks ning taastamiseks;

c) kasulikud eluead ja

d) kulumiarvestuse meetodid.

▼B

77 Kui materiaalse põhivara objekte kajastatakse ümberhinnatud summades, avalikustatakse järgmine:

a) ümberhindluse kuupäev;

b) sõltumatu eksperdi osalus;

c) objektide õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused;

d) ulatus, mil määral objektide õiglased väärtused määrati kindlaks aktiivse turu hindade või sõltumatute osapoolte vahel toimunud tehingute alusel, või mil määral õiglased väärtused hinnati teisi hindamistehnikaid kasutades;

e) iga ümberhinnatud materiaalse põhivara liigi ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis oleks kajastatud juhul, kui varasid oleks kajastatud soetusmaksumuse mudelit kasutades, ja

f) ümberhindluse reserv, näidates perioodi muutusi ja kõiki reservi arvelt omanikele väljamaksete tegemisel kehtivaid piiranguid.

78 Lisaks paragrahvi 73 punkti e alapunktides iv–vi nõutud informatsioonile avalikustab (majandus)üksus informatsiooni materiaalsete põhivarade väärtuse languse kohta kooskõlas IAS 36-ga.

79 Finantsaruannete kasutajad võivad ka järgmist informatsiooni oma vajaduste seisukohalt oluliseks pidada:

a) ajutiselt seiskunud materiaalsete põhivarade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

b) kõigi täielikult amortiseerunud, kuid endiselt kasutuses olevate materiaalsete põhivarade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ brutomaksumus;

c) sellise materiaalsete põhivarade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis on eemaldatud aktiivsest kasutusest ja mis ei ole liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, ja

d) soetusmaksumuse mudeli kasutamisel materiaalsete põhivarade õiglane väärtus, kui see erineb oluliselt ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Sellega seoses soovitatakse (majandus)üksustel need summad avalikustada.

ÜLEMINEKUSÄTTED

80 Paragrahvides 24–26 esitatud nõudeid varade vahetustehingus soetatud materiaalse põhivara objekti esmase mõõtmise kohta rakendatakse edasiulatuvalt ainult tulevastele tehingutele.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

81 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

81A (Majandus)üksus rakendab paragrahvis 3 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 6 varasemale perioodile, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka sellele varasemale perioodile.

▼M5

81B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 39, 40 ja 73(e)(iv). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

81C IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 44. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M8

81D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 6 ja 69 ning lisati paragrahv 68A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja samal ajal rakendab sellega seotud IAS 7 *Rahavoogude aruanded* muudatusi.

81E 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 5. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud, kui (majandus)üksus rakendab samal ajal ka IAS 40 paragrahvide 8, 9, 22, 48, 53, 53A, 53B, 54, 57 ja 85B muudatusi. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

82 Käesoleva standardiga asendatakse 1998. aastal muudetud IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”.

83 Käesolev standard asendab järgmised tõlgendused:

a) SIC 6 „Kulutused olemasoleva tarkvara muutmiseks”;

b) SIC 14 „Materiaalsed põhivarad – objektide väärtuse langusest või kadudest tingitud kahju kompenseerimine” ja

c) SIC 23 „Materiaalsed põhivarad – põhjaliku ülevaatuse või remondi kulud”.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 17

Rendid

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada nii rentnikele kui ka rendileandjatele sobivad arvestusmeetodid ja avalikustatav teave, mida rakendatakse rentide suhtes.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõigi rendilepingute arvestusel, välja arvatud:

a) rendilepingud, mis käsitlevad mineraalide, nafta, maagaasi ja teiste selliste mittetaastuvate loodusvarade uurimist või kasutamist, ja

b) mängufilmide, videosalvestiste, teatrilavastuste, käsikirjade, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingud.

Käesolevat standardit ei rakendata mõõtmisalusena siiski järgmistel juhtudel:

a) rentnike poolt rendile võetud kinnisvara, mida arvestatakse kinnisvarainvesteeringuna (vt IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);

b) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40);

c) kapitalirendi tingimustel rentnike poolt rendile võetud bioloogilised varad (vt IAS 41 „Põllumajandus”) või

d) kasutusrendi tingimustel rendileandjate poolt väljarenditavad bioloogilised varad (vt IAS 41).

3 Käesolevat standardit rakendatakse vara kasutusõigust üle andvate lepingute suhtes, isegi kui rendileandjalt võidakse nõuda sellise vara kasutamise või hooldusega seotud olulisi teenuseid. Käesolevat standardit ei rakendata teeninduslepingute suhtes, millega ei anta varade kasutusõigust üle ühelt lepinguosaliselt teisele.

MÕISTED

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Rendileping on leping, mille kohaselt rendileandja annab rentnikule makse või rea maksete eest kokkulepitud ajavahemikuks üle vara kasutusõiguse.

Kapitalirent on rent, mille puhul kantakse üle kõik olulised vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved. Omandiõigust võib, kuid ei pruugi lõppkokkuvõttes üle anda.

Kasutusrent on rent, mis ei ole kapitalirent.

Katkestamatu rendileping on rendileping, mida saab katkestada ainult:

a) mingi vähetõenäolise, kuid võimaliku sündmuse toimumisel;

b) rendileandja loal;

▼B

c) kui rentnik sõlmib uue sama või samaväärset vara käsitleva rendilepingu sama rendileandjaga või

d) rentniku poolt sellise täiendava summa tasumisel, et rendilepingu jätkumine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel.

Rendi jõustumise kuupäev on varaseim kahest järgmisest kuupäevast: rendilepingu kuupäev ja kuupäev, mil lepinguosalised kohustuvad järgima rendilepingu põhisätteid. Sellel kuupäeval:

a) liigitatakse rent kas kasutusrendiks või kapitalirendiks ja

b) kapitalirendi puhul määratletakse summad, mida kajastatakse hetkel, mil rendiperiood algab.

Rendiperioodi algus on kuupäev, millest alates on rentnikul õigus renditavat vara kasutada. Sellel kuupäeval kajastatakse renti esmakordselt (st rendiobjektist tulenevate asjakohaste varade, kohustiste, tulude või kulude kajastamine).

Rendiperiood on katkestamatu periood, mille jooksul rentnik kokkuleppe kohaselt vara rendib, ning mis tahes lisaperioodid, mille jooksul on rentnikul õigus vara rentimist jätkata kas lisamakse eest või ilma, kui rendilepingu jõustumisel on piisavalt kindel, et rentnik kasutab seda õigust.

Rendimaksete miinimumsumma on rendimaksete summa, mida rentnikul tuleb rendiperioodi jooksul tasuda või mille tasumist võidakse temalt nõuda, välja arvatud tingimuslik rent, teenustega seotud kulutused ja maksud, mida rendileandja maksab ja mis talle hüvitatakse, koos:

a) rentniku puhul rentniku või temaga seotud osapoole poolt garanteeritud summadega või

b) rendileandja puhul lõppväärtusega, mille rendileandjale on garanteerinud:

   i) rentnik;

   ii) rentnikuga seotud osapool või

   iii) rendileandjaga mitteseotud kolmas osapool, kes on majanduslikult suuteline garantiikohustusi täitma.

Kuid kui rentnikul on optsioon vara ostmiseks hinnaga, mis on eeldatavasti tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optsiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optsiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel, koosneb rendimaksete miinimumsumma rendiperioodil ostuoptsiooni realiseerimise eeldatava kuupäevani makstavatest miinimummaksetest ja selle realiseerimiseks vajalikust maksest.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

▼B

Majanduslik eluiga on kas:

a) periood, mille jooksul vara eeldatavasti on majanduslikult kasutatav ühe või mitme kasutaja poolt, või

b) toodangu- või muude selliste ühikute arv, mida üks või mitu kasutajat eeldatavasti varast saavad.

Kasulik eluiga on alates rendiperioodi algusest allesjääv hinnanguline, rendiperioodiga piiramata periood, mille jooksul (majandus)üksus eeldatavasti kasutab varast saadavat majanduslikku kasu.

Garanteeritud lõppväärtus on:

a) rentniku puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või temaga seotud osapool on garanteerinud (garantii summa on suurim võimalik tasumisele kuuluv summa), ja

b) rendileandja puhul see osa lõppväärtusest, mille rentnik või rendileandjaga mitteseotud, garantiikohustuste täitmiseks majanduslikult suuteline kolmas osapool on garanteerinud.

Garanteerimata lõppväärtus on see osa renditava vara lõppväärtusest, mille realiseerumises rendileandja ei ole kindel või mida garanteerib üksnes rendileandjaga seotud osapool.

Esmased otsekulutused on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt seotud lisakulutused, välja arvatud kulutused, mis tekivad rendileandjana toimivate tootjate või vahendajate tegevusest.

Rendileandja brutoinvesteering on järgmise koondsumma:

a) kapitalirendi puhul rendileandjale laekuvate rendimaksete miinimumsummad ja

b) rendileandjale lisanduv garanteerimata lõppväärtus.

Rendileandja netoinvesteering on rendileandja brutoinvesteering diskonteerituna rendi sisemise intressimääraga.

Teenimata finantstulu on erinevus:

a) rendileandja brutoinvesteeringu ja

b) rendileandja netoinvesteeringu vahel.

Rendi sisemine intressimäär on diskontomäär, mille puhul rendi jõustumise kuupäeval a) rendimaksete miinimumsummade ja b) garanteerimata lõppväärtuse summaarne nüüdisväärtus võrdub i) renditava vara õiglase väärtuse ja ii) rendileandja esmaste otsekulutuste summaga.

Rentniku alternatiivne laenuintressimäär on sarnase rendi puhul rentniku poolt makstav intressimäär või, kui see ei ole kindlaksmääratav, määr, millega rentnik saaks rendi jõustumise kuupäeval vara ostuks vajalikku laenu võtta sarnaseks perioodiks ja sarnase tagatisega.

Tingimuslik rent on see osa rendimaksetest, mille summa ei ole kindlaks määratud ja mis põhineb tulevasel teguril (nt tulevase müügi protsent, kasutusmäär tulevikus, tulevased hinnaindeksid, tulevased turuintressimäärad), mille muutumist ei põhjusta aja möödumine, vaid mõni muu nähtus.

▼B

5 Rendileping või -kohustus võib sisaldada sätet, mille abil on võimalik korrigeerida rendimakseid renditava vara ehitus- või omandamiskulutuste muutustega või soetusmaksumuse või väärtuse mõne muu näitaja, näiteks üldiste hinnatasemete muutustega; või rendileandja kulutuste muutustega rendi rahastamisel rendi jõustumise kuupäeva ja rendiperioodi alguse vahelise ajavahemiku jooksul. Kui see on nii, tuleb käesoleva standardi kohaselt kõigi eelnimetatud muutuste mõju lugeda toimunuks rendi jõustumise kuupäeval.

6 Rendilepingu mõiste hõlmab ka vara üürilepinguid, mis sisaldavad üürijale kokkulepitud tingimuste täitmisel vara omandamise õiguse sätet. Selliseid lepinguid tuntakse ka rendi-/ostulepingutena.

RENTIDE LIIGITAMINE

7 Käesolevas standardis kasutatav rentide liigitamine põhineb määral, mil renditava vara omandiõigusega seotud riskid ja hüved on rendileandja või rentniku kanda. Riskid on ka võimalikud kahjud, mis tulenevad kasutamata tootmisvõimsusest, vananenud tehnoloogiast või majandusolude muutusest tingitud rentaabluse muutustest. Hüved võivad olla eeldatavalt kasumlik tegevus vara majandusliku eluea jooksul ja kasum väärtuse suurenemisest või lõppväärtuse realiseerimisest.

8 Rent liigitatakse kapitalirendiks, kui sellega kantakse sisuliselt üle kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid.

9 Et rendileandja ja rentniku vaheline tehing põhineb nendevahelisel rendilepingul, on otstarbekas kasutada mõisteid järjepidevalt. Nende mõistete rakendamine rendileandja ja rentniku erinevate olukordade suhtes võib mõnikord viia selleni, et osapooled liigitavad sama rendilepingut erinevalt. Näiteks võib nii juhtuda, kui rendileandja saab kasu lõppväärtuse garantiist, mida annab rentnikuga mitteseotud osapool.

10 See, kas rent on kapitalirent või kasutusrent, sõltub pigem tehingu sisust kui lepingu vormist ([1]) Näited olukordadest, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult viivad tavaliselt rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) rendilepinguga läheb vara omandiõigus rendiperioodi lõpus üle rentnikule;

b) rentnikul on optsioon osta vara hinnaga, mis eeldatavasti on tunduvalt madalam vara õiglasest väärtusest selle optsiooni realiseerimise kuupäeval, nii et optsiooni realiseerimine on rendi jõustumise kuupäeval piisavalt kindel;

c) rendiperiood hõlmab suurema osa vara majanduslikust elueast isegi sel juhul, kui omandiõigus üle ei lähe;

d) rendi jõustumise kuupäeval on rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtus peaaegu sama suur kui renditava vara õiglane väärtus ja

([1]) Vt ka SIC 27 „Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine”.

▼B

e) renditav vara on nii spetsiifilist laadi, et ainult rentnik saab seda ilma oluliste muudatusteta kasutada.

11 Olukorrad, mis kas eraldivõetuna või kombineeritult võivad samuti viia rendi liigitamiseni kapitalirendiks, on järgmised:

a) kui rentnik saab rendilepingu katkestada, kannab ta rendileandja kahjud, mis on seotud katkestamisega;

b) renditava vara lõppväärtuse õiglase väärtuse kõikumisest tulenevad kasumid või kahjumid lähevad üle rentnikule (nt rendihinna vähendina, mis võrdub rendi lõppemisel suurema osaga vara müügitulust) ja

c) rentnikul on võimalus jätkata rentimist rendiperioodile järgneval perioodil turul kehtivatest rendihindadest tunduvalt madalama hinnaga.

12 Paragrahvides 10 ja 11 toodud näited ja kriteeriumid ei ole alati lõplikud. Rent liigitatakse kasutusrendiks, kui muudest tunnustest on selge, et sellega ei kanta sisuliselt üle kõiki omandiõigusega seotud olulisi riske ja hüvesid. Näiteks võib see nii olla juhul, kui vara omandiõigus kantakse rendiperioodi lõpus üle muutuva makse eest, mis võrdub selle õiglase väärtusega, või juhul, kui esineb tingimuslik rent, mille tulemusena rentnik sisuliselt ei oma kõiki neid riske ja hüvesid.

13 Renti liigitatakse rendi jõustumise kuupäeval. Kui rentnik ja rendileandja lepivad hiljem kokku renditingimuste muutmises (mis ei ole lihtsalt rendilepingu pikendamine), nii et muutunud tingimuste kohaselt oleks renti esmase jõustumise kuupäeval liigitatud paragrahvides 7–12 esitatud kriteeriumide kohaselt teisiti, loetakse muudetud lepingut uueks lepinguks selle perioodi jooksul. Siiski ei põhjusta hinnangute muutused (nt renditava vara majandusliku eluea või lõppväärtuse hinnangute muutused) või asjaolude muutused (nt lepinguliste kohustuste täitmata jätmine rentniku poolt) rendi ümberliigitamist raamatupidamisarvestuses.

▼M22

_____

15A Kui rent hõlmab nii maa kui ka hoonete komponente, hindab (majandus)-üksus eraldi iga komponendi liigitamist kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Selle kindlaksmääramisel, kas maakomponent on kasutus- või kapitalirent, on oluline kaalutlus see, et maal on tavaliselt piiramatu majanduslik eluiga.

▼B

16 Mil iganes seda on vaja maa ja hoonete rendi liigitamiseks ja arvestamiseks, jaotatakse rendimaksete miinimumsumma (kaasa arvatud kõik ühekordsed ettemaksed) maa- ja hoonete komponentide vahel proportsionaalselt renditava maa-komponendi ja hoonete komponendi rendiomandiõiguse vastavate õiglaste väärtustega rendi jõustumise kuupäeval. Kui rendimakseid ei saa usaldusväärselt nende kahe komponendi vahel jaotada, liigitatakse kogu rent kapitalirendiks, välja arvatud juhul, kui mõlemad komponendid on selgelt kasutusrendid, mil kogu rent liigitatakse kasutusrendiks.

▼B

17 Sellise maa ja hoonete rendi puhul, kus summa, mida peaks esmalt paragrahvi 20 kohaselt kajastatama maa-komponendi suhtes, on ebaoluline, võib maad ja hooneid rendi liigitamisel käsitada ühe üksusena ning liigitada need kapitali- või kasutusrendiks kooskõlas paragrahvidega 7–13. Sellisel juhul loetakse hoonete majanduslikku eluiga kogu renditava vara majanduslikuks elueaks.

18 Maa-komponendi ja hoonete komponendi eraldi hindamist ei nõuta, kui rentniku osalus nii maa kui hoonete puhul liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga ning kasutatakse õiglase väärtuse mudelit. Üksikasjalikke arvutusi nõutakse hindamise puhul ainult siis, kui ühe või mõlema komponendi liigitamine on muidu ebakindel.

19 Rentnikul on võimalik kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvara liigitada kinnisvarainvesteeringuks kooskõlas IAS 40-ga. Kui rentnik nii käitubki, arvestatakse osalust kinnisvaras kui kapitalirenti ja lisaks kasutatakse kajastatava vara puhul õiglase väärtuse mudelit. Rentnik jätkab rendi arvestamist kapitalirendina, isegi siis, kui oluline sündmus muudab rentniku osaluse olemust kinnisvaras nii, et seda ei liigitata enam kinnisvarainvesteeringuks. See võib juhtuda näiteks siis, kui rentnik:

a) kasutab kinnisvara, mis seejärel liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks tuletatud soetusmaksumuses, mis on võrdne selle õiglase väärtusega kasutusotstarbe muutmise kuupäeval, või

b) võimaldab allrenti, mis kannab sisuliselt kõik osaluse omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved üle mitteseotud kolmandale osapoolele. Sellist allrenti arvestab rentnik kapitalirendina kolmandale osapoolele, kuigi kolmas osapool võib seda arvestada ka kasutusrendina.

RENTIDE KAJASTAMINE RENTNIKE FINANTSARUANNETES

Kapitalirendid

Esmane kajastamine

20 Rendiperioodi alguses kajastavad rentnikud oma ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kapitalirenti varade ja kohustistena summas, mis võrdub renditava vara õiglase väärtusega rendilepingu jõustumisel, või kui see on madalam, rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses rendi jõustumise kuupäeval. Rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse arvutamisel kasutatakse diskontomäärana rendi sisemist intressimäära, kui seda on võimalik kindlaks määrata; kui mitte, kasutatakse rentniku alternatiivset laenuintressimäära. Rentniku esmased otsekulutused lisatakse varana kajastatavale summale.

21 Tehinguid ja muid sündmusi arvestatakse ja esitatakse sisu ja majandusliku tegelikkuse ning mitte ainult nende õigusliku vormi kohaselt. Kuigi rendilepingu õigusliku vormi kohaselt ei pruugi renditava vara seadusjärgne omandiõigus rentnikule üle minna, saab rentnik endale kapitalirendi puhul sisuliselt renditava vara kasutamisest tulenevad majanduslikud hüved valdavaks ajaks vara majanduslikust elueast, võttes endale ühtlasi kohustuse tasuda vara rendi jõustumise kuupäeval õiglasele väärtusele vastavat hinda ja sellega seotud finantskulusid.

▼B

22 Kui selliseid renditehinguid rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei kajastata, näidatakse (majandus)üksuse ressursse ja kohustusi tegelikest väiksematena, seega moonutades finantssuhtarve. Seetõttu on asjakohane, et kapitalirenti kajastatakse rentniku ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ nii vara kui ka tulevaste rendimaksete tasumise kohustusena. Rendiperioodi alguses kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ vara ja tulevaste rendimaksete tasumise kohustist ühesuguses summas, välja arvatud kõigi rentniku esmaste otsekulutuste puhul, mis lisatakse varana kajastatavale summale.

23 Renditava varaga seotud kohustisi ei ole asjakohane esitada finantsaruannetes renditavast varast mahaarvamisena. Kui kohustiste esitamise eesmärgil ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ eristatakse lühi- ja pikaajalisi kohustisi, eristatakse samamoodi ka rendikohustisi.

24 Teatavate renditoimingutega, nagu läbirääkimiste ja rendilepingute tagamisega seoses tekivad sageli esmased otsekulutused. Kulutused, mida saab otseselt seostada rentniku poolt kapitalirendi lepingute sõlmimiseks sooritatava tegevusega, lisatakse varana kajastatavale summale.

Edasine mõõtmine

25 Rendimaksete miinimumsummad jaotatakse finantskuludeks ja kohustise lõppväärtuse vähendamiseks. Finantskulud jaotatakse igale rendiperioodile nii, et kogu rendiperioodi vältel oleks intressimäär igal osaperioodil kohustise lõppväärtuse suhtes sama. Tingimuslikku renti kajastatakse kuluna selle tekkimise perioodil.

26 Praktikas võib rentnik finantskulude jaotamisel rendiperioodi osaperioodidele kasutada arvutamise lihtsustamiseks ligikaudseid väärtusi.

27 Kapitalirendiga kaasneb igal aruandeperioodil amortiseeritava vara amortisatsiooni- ja finantskulu. Renditavaid amortiseeritavaid varasid amortiseeritakse sarnaselt enda omandis olevate amortiseeritavate varadega ja kajastatav amortisatsioon arvutatakse kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 38-ga „Immateriaalsed varad”. Kui puudub põhjendatud kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, amortiseeritakse vara täielikult kas rendiperioodi jooksul või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

28 Renditava vara amortiseeritav summa jaotatakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul süstemaatiliselt igale aruandeperioodile vastavalt amortisatsioonipõhimõttele, mida rentnik kasutab enda omandis oleva amortiseeritava vara puhul. Kui eksisteerib piisav kindlus, et rentnik omandab rendiperioodi lõpuks vara omandiõiguse, on vara eeldatav kasutusperiood vara kasulik eluiga; vastasel juhul amortiseeritakse vara rendiperioodi või vara kasuliku eluea jooksul, olenevalt sellest, kumb on lühem.

▼B

29 Vara amortisatsioonikulu ja aruandeperioodi finantskulu summa võrdub harva perioodi jooksul tasutavate rendimaksetega ja seetõttu ei ole põhjendatud rendimaksete kajastamine kuluna. Järelikult ei ole ka vara ja sellega seotud kohustis pärast rendiperioodi algust tõenäoliselt oma summa poolest võrdsed.

30 Et teha kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36 „Varade väärtuse langus".

31 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave" toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:

a) iga varade liigi osas ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄;

b) võrdlus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ja nende nüüdisväärtuse vahel ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga. Lisaks avalikustab (majandus)üksus tulevaste rendimaksete miinimumsumma ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga ja nende nüüdisväärtuse iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

c) perioodil kuluna kajastatud tingimuslik rent;

d) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;

e) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:

i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;

ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja

iii) rendikokkulepetega seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.

32 Lisaks rakendatakse rentnikele kapitalirendi tingimustel rendile võetud varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

Kasutusrendid

33 Kasutusrendi maksed kajastatakse lineaarselt rendiperioodi jooksul kuluna, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist ([1]).

34 Kasutusrendi puhul kajastatakse rendimaksed, v.a teenuste (nagu kindlustus ja hooldus) maksumus, lineaarselt kuluna, välja arvatud juhul, kui kasutaja saadud hüvede ajalist jaotumist väljendab mingi muu süstemaatiline alus, isegi kui makseid ei sooritata sellel alusel.

([1]) Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid".

▼B

35 Rentnikud avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:

a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) tulevaste minimaalsete allrendimaksete kogusumma, mille saamist ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga eeldatakse katkestamatutest allrendilepingutest;

c) aruandeperioodil kuluna kajastatud rendi- ja allrendimaksed, nii et eraldi esitatakse miinimumsummad rendimaksete, tingimusliku rendi ja allrendimaksete kohta;

d) rentniku oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus, mis sisaldab järgmisi andmeid, kuid ei ole nendega piiratud:

i) tingimuslike rendimaksete kindlaksmääramise alus;

ii) uuendamis- või ostuoptsioonide olemasolu ja tingimused ning hinnamuutmisklauslid ja

iii) rendiga seatud piirangud, nagu dividende, täiendavaid võlgu ja edasist renti käsitlevad piirangud.

RENTIDE KAJASTAMINE RENDILEANDJATE FINANTSARUANNETES

Kapitalirendid

Esmane kajastamine

36 Rendileandjad kajastavad kapitalirendi tingimustel väljarenditud vara oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ nõudena summas, mis võrdub rendileandja netoinvesteeringuga.

37 Kapitalirendi puhul lähevad sisuliselt kõik juriidilise omandiõigusega seotud riskid ja hüved rendileandjalt üle ning seega käsitleb rendileandja saada olevaid rendimakseid põhiosa tagasimaksete ja finantstuluna, mis on hüvitis ja tasu rendileandja investeeringu ja teenuste eest.

38 Rendileandjatel tekib tihti esmaseid otsekulutusi, mis sisaldavad selliseid summasid nagu vahendustasud, õigusabikulud ja sisemised kulud, mis on läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega otseselt kaasnevad täiendavad kulutused. Nende hulka ei kuulu üldkulud nagu müügi- ja turundusmeeskonna poolt tehtud kulud. Kapitalirendi puhul, kus rendileandjad ei ole tootjad ega vahendajad, korrigeeritakse esmaste otsekulutustega saada oleva kapitalirendi esialgset summat ning need vähendavad rendiperioodi jooksul kajastatud tulu summat. Rendi sisemist intressimäära määratletakse nii, et esmaste otsekulutustega korrigeeritakse automaatselt saada olevat kapitalirendi nõuet ning seega ei ole neid enam vaja eraldi lisada. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused jäetakse välja esmaste otsekulutuste mõistest. Selle tulemusena jäetakse need välja rendileandja netoinvesteeringust ning kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum, mis kapitalirendi puhul toimub tavaliselt rendiperioodi alguses.

▼B

Edasine mõõtmine

39 Finantstulu kajastamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes.

40 Rendileandja püüab jaotada finantstulu kogu rendiperioodile süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel. See tulu jaotamine peegeldab rendileandja netoinvesteeringu püsivat perioodi rentaablust kapitalirendi suhtes. Perioodi rendimakseid, välja arvatud teenustega seotud kulutused, rakendatakse rendileandja brutoinvesteeringu suhtes, et vähendada nii põhiosa kui ka teenimata finantstulu.

41 Rendileandja brutoinvesteeringu arvutamisel kasutatud garanteerimata lõppväärtuste hinnanguid kontrollitakse regulaarselt. Kui hinnanguline garanteerimata lõppväärtus on vähenenud, muudetakse tulu jaotumist rendiperioodile ja tuluna kajastatud summade mis tahes vähenemine kajastatakse viivitamatult.

41A Kasutusrendis oleva vara üle, mis liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuulub müügigruppi, mis liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, peetakse arvestust kooskõlas nimetatud IFRS-iga.

42 Tootjate või vahendajatena toimivad rendileandjad kajastavad perioodi müügikasumid või -kahjumid vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades. Rendileandjatena toimivate tootjate või vahendajate puhul läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevad kulutused kajastatakse kuluna siis, kui kajastatakse müügikasum.

43 Tootjad või vahendajad pakuvad oma klientidele tihti valikuvõimalust vara ostu või rentimise vahel. Kui rendileandjana toimiv tootja või vahendaja annab vara rendile kapitalirendi tingimustel, tekib tal kaht liiki tulu:

a) kasum või kahjum, mis on võrdne selle kasumi või kahjumiga, mis tekiks renditava vara otsesest müügist tavamüügihinnaga, võttes arvesse võimalikke kohaldatavaid koguselisi või kaubanduslikke allahindlusi, ja

b) finantstulu rendiperioodi jooksul.

44 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja poolt rendiperioodi alguses kajastatud müügitulu on vara õiglane väärtus või, kui see on madalam, rendileandjale laekuvate intressi turumääraga diskonteeritud miinimumrendimaksete nüüdisväärtus. Rendiperioodi alguses kajastatav müüdud toodete maksumus on renditava vara soetusmaksumus või sellest erinev ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus, millest on maha arvatud garanteerimata lõppväärtuse nüüdisväärtus. Müügitulu ja müüdud toodete maksumuse vahe moodustab müügikasumi, mida kajastatakse vastavalt (majandus)üksuse poolt otsemüügi korral järgitavale metoodikale.

45 Rendileandjatena toimivad tootjad või vahendajad kasutavad mõnikord klientide huvi äratamiseks kunstlikult madalaid intressimäärasid. Niisuguste intressimäärade kasutamine viiks selleni, et müügihetkel kajastatakse liiga suur osa tehingu kogutulust. Kui kasutatakse kunstlikult madalaid intressimäärasid, piiratakse müügikasumit summaga, mis kujuneks intressi turumäära kasutades.

▼B

46 Rendileandjana toimiva tootja või vahendaja puhul kajastatakse läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega kaasnevaid kulutusi rendiperioodi alguses kuluna, sest need on peamiselt seotud tootja või vahendaja müügikasumi teenimisega.

47 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kapitalirenti puudutava informatsiooni:

a) võrdlus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse vahel (mõlemad ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga). Lisaks avalikustab (majandus)üksus rendileandja brutoinvesteeringu ja laekuvate rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuse ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) teenimata finantstulu;

c) rendileandja kasuks kujunev garanteerimata lõppväärtus;

d) ebatõenäoliselt laekuvate rendimaksete miinimumsumma nõude akumuleeritud allahindlused;

e) perioodil tuluna kajastatud tingimuslik rent;

f) rendileandja oluliste rendikokkulepete üldine kirjeldus.

48 Lisaks on kasvu näitajana sageli kasulik avalikustada brutoinvesteering, millest on maha arvatud perioodi jooksul lisandunud uute rendilepingute teenimata tulu, seda pärast katkestatud rendilepingute vastavate summade mahaarvamist.

Kasutusrendid

49 Rendileandjad esitavad kasutusrendi tingimustel väljarenditavad varad oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄, lähtudes vara olemusest.

50 Kasutusrendist saadavat renditulu kajastatakse rendiperioodi jooksul tuluna lineaarselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist ([1]).

51 Renditulu teenimisel tekkinud kulutused, kaasa arvatud amortisatsioon, kajastatakse kuluna. Renditulu (v.a osutatud teenuste, nagu kindlustuse ja hoolduse eest laekunud tulu) kajastatakse rendiperioodi jooksul lineaarselt isegi siis, kui laekumine ei toimu ühtlaselt, välja arvatud juhul, kui mingi muu süstemaatiline alus kajastab paremini renditava vara kasutamisest saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist.

52 Rendileandjatele läbirääkimiste ja rendilepingu korraldamisega tekkinud esmased otsekulutused lisatakse renditava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele ja kajastatakse rendiperioodi jooksul kuluna, järgides samu põhimõtteid, mis renditulu puhul.

([1]) Vt ka SIC15 „Kasutusrendid – stiimulid”.

▼B

53 Renditavate amortiseeritavate varade amortisatsioonimeetod on sarnane rendileandja sarnaste varade puhul kasutatava tavapärase amortisatsioonimeetodiga, ja amortisatsiooni arvutatakse kooskõlas IAS 16 ja IAS 38-ga.

54 Et määrata kindlaks, kas renditava vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36.

55 Rendileandjana toimiv tootja või vahendaja ei kajasta müügikasumit kasutusrendilepingust, sest seda ei saa samastada müügiga.

56 Rendileandjad avalikustavad lisaks IFRS 7-s toodud nõuete järgimisele järgmise kasutusrenti puudutava informatsiooni:

a) katkestamatute kasutusrendilepingute tulevaste miinimumrendimaksete kogusumma ja eraldi summad iga järgmise perioodi kohta:

i) kuni üks aasta;

ii) üks kuni viis aastat;

iii) rohkem kui viis aastat;

b) perioodil tuluna kajastatud kogu tingimuslik rent;

c) rendileandja rendikokkulepete üldine kirjeldus.

57 Lisaks rakendatakse rendileandjatele kasutusrendi tingimustel väljarenditavate varade puhul avalikustamise nõudeid kooskõlas IAS 16, IAS 36, IAS 38, IAS 40 ja IAS 41-ga.

MÜÜGI-TAGASIRENDI TEHINGUD

58 Müügi-tagasirendi tehing hõlmab vara müüki ja sama vara tagasi rentimist. Rendimakse ja müügihind on tavaliselt teineteisest sõltuvad, kuna läbirääkimistel käsitletakse neid kui ühte tervikut. Müügi-tagasirendi tehingu arvestuslik käsitlus sõltub asjaomase rendilepingu liigist.

59 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemuseks on kapitalirent, ei kajasta müüja-rentnik ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu kohe tuluna. Seda kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.

60 Kui tagasirent on kapitalirent, on tehing vahend, mille abil rendileandja rahastab rentnikku, kasutades vara tagatisena. Seetõttu ei ole asjakohane pidada ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ületavat müügitulu tuluks. Sellist tulu kajastatakse järgnevates perioodides ja amortiseeritakse rendiperioodi jooksul.

▼B

61 Kui müügi-tagasirendi tehingu tulemus on kasutusrent ja kui on selge, et tehing põhineb õiglasel väärtusel, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe. Kui müügihind on õiglasest väärtusest madalam, kajastatakse võimalik kasum või kahjum kohe, välja arvatud juhul, kui kahjum kompenseeritakse turuhinnast madalamate tulevaste rendimaksetega. Sel juhul kajastatakse seda järgnevates perioodides ja amortiseeritakse proportsionaalselt rendimaksetega vara eeldatava kasutusperioodi jooksul. Kui müügihind on õiglasest väärtusest kõrgem, lükatakse õiglast väärtust ületav osa edasi ja amortiseeritakse vara eeldatava kasutusperioodi jooksul.

62 Kui tagasirent on kasutusrent ning rendimaksed ja müügihind on õiglases väärtuses, on tegelikult tegemist tavalise müügitehinguga ning võimalik kasum või kahjum kajastatakse kohe.

63 Kasutusrendi korral, kui õiglane väärtus müügi-tagasirendi tehingu hetkel on väiksem kui vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumus, kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahelise erinevuse summaga võrdne kahjum kohe.

64 Kapitalirendi korral on selline korrigeerimine vajalik ainult siis, kui väärtus on vähenenud, ja sel juhul vähendatakse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtuseni kooskõlas IAS 36-ga.

65 Rentnikke ja rendileandjaid hõlmavaid avalikustamise nõudeid rakendatakse ka müügi-tagasirendi tehingute suhtes. Oluliste rendilepingute nõutav kirjeldus eeldab ainulaadsete või ebatavaliste lepingutingimuste või müügi-tagasirendi tehingute tingimuste avalikustamist.

66 Müügi-tagasirendi tehingud võivad vastata IAS 1-s „Finantsaruannete esitamine” toodud eraldi avalikustamist käsitletavatele kriteeriumidele.

ÜLEMINEKUSÄTTED

67 Paragrahvi 68 kohaselt on käesoleva standardi tagasiulatuv rakendamine soovitatav, kuid mitte nõutav. Kui käesolevat standardit ei rakendata tagasiulatuvalt, eeldatakse, et rendileandja on võimalike varasemate kapitalirentide saldo nõuetekohaselt kindlaks määranud, ja seda käsitletakse seejärel käesoleva standardi sätete kohaselt.

68 (Majandus)üksus, mis varem on rakendanud IAS 17 (muudetud 1997), rakendab käesoleva standardiga kehtestatud muudatusi tagasiulatuvalt kõigi rendilepingute suhtes või kui IAS 17 (muudetud 1997) ei rakendatud tagasiulatuvalt, kõigi rendilepingute suhtes, mis sõlmiti enne, kui (majandus)üksus esmalt rakendas käesolevat standardit.

▼M22

68A (Majandus)-üksus hindab lõppemata rentide maakomponentide liigitamise ümber paragrahvis 69. aasta viidatud muudatuste kasutuselevõtmise kuupäeval teabe alusel, mis oli olemas nimetatud rentide jõustumise kuupäeval. Ta kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud rendi tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*. Kui aga (majandus)-üksusel ei ole teavet, mis on vajalik muudatuste rakendamiseks tagasiulatuvalt, siis ta:

a) rakendab kõnealuste rentide suhtes muudatusi faktide ja asjaolude alusel, mis eksisteerisid tema poolt muudatuste vastuvõtmise kuupäeval; ja

▼M22

b) kajastab kapitalirendiks ümber liigitatud maa rendiga seotud vara ja kohustist nende õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeva seisuga; nende õiglaste väärtuste vaheline erinevus kajastatakse jaotamata kasumis.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

69 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M22

69A Paragrahv 14 ja 15 muudeti kehtetuks ning paragrahvid 15A ja 68A lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarenduste* osana. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

IAS 17 (MUUDETUD 1997) TAGASIVÕTMINE

70 Käesoleva standardiga asendatakse standard IAS 17 „Rendid” (muudetud 1997).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 18

Müügitulu

EESMÄRK

„Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistikus" on tulu määratletud majandusliku kasu suurenemisena arvestusperioodil, mis väljendub varade lisandumise või parendamisena või kohustiste vähenemisena, mille tulemusena omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtavad sissemaksed. Tulu hõlmab nii müügitulu kui tehingukasumeid. Müügitulu on tulu, mis tekib (majandus)üksuse tavapärase tegevuse käigus, ja sellele viidatakse väga erinevate nimetustega, kaasa arvatud müük, tasud, intressid, dividendid ja litsentsitasud (rojaltid). Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada teatud liiki tehingutest ja sündmustest tuleneva müügitulu arvestuslik käsitlus.

Müügitulu arvestamise põhiküsimus on müügitulu kajastamise aja kindlaksmääramine. Müügitulu kajastatakse siis, kui (majandus)üksuse tulevase majandusliku kasu saamine on tõenäoline ja seda kasu on võimalik usaldusväärselt mõõta. Käesolevas standardis täpsustatakse asjaolud, mille puhul need kriteeriumid on täidetud, ja seetõttu müügitulu kajastatakse. Lisaks sisaldab standard praktilisi juhiseid nende kriteeriumide rakendamiseks.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmistest tehingutest ja sündmustest tuleneva müügitulu arvestamisel:

a) kaupade müük;

b) teenuste osutamine ja

c) (majandus)üksuse varade kasutamine teiste poolt, mille tulemusel teenitakse intresse, litsentsitasusid (rojalteid) ja dividende.

2 Käesoleva standardiga asendatakse 1982. aastal kinnitatud IAS 18 „Müügitulu kajastamine".

3 Kaubad hõlmavad (majandus)üksuse poolt müügiks toodetud kaupu ja edasimüügiks ostetud kaupu, näiteks jaemüüja poolt ostetud kaupa müügiks või edasimüügiks hoitavat maad ja muud kinnisvara.

4 Teenuste osutamine tähendab tavaliselt (majandus)üksuse poolt mingi lepinguliselt sätestatud ülesande täitmist kokkulepitud aja jooksul. Teenuseid võib osutada kas ühe või mitme perioodi jooksul. Mõned teenuste osutamise lepingud on otseselt seotud ehituslepingutega, näiteks projektijuhtide või arhitektide teenustega seotud lepingud. Sellistest lepingutest tulenevat müügitulu käesolevas standardis ei käsitleta, vaid seda käsitletakse IAS 11 „Ehituslepingud" kohaselt ehituslepingutele kehtestatud nõuetele.

5 (Majandus)üksuse varade kasutamisest teiste poolt tekib järgmine tulu:

a) intressid – (majandus)üksuse raha või raha ekvivalentide või (majandus)üksuse saada olevate summade kasutamise tasu;

▼B

b) litsentsitasu (rojaltid) – (majandus)üksuse pikaealise vara kasutamise tasu, näiteks patendid, kaubamärgid, autoriõigused ja arvutitarkvara, ja

c) dividendid – kasumi jaotamine omakapitali investeeringute valdajatele proportsionaalselt nende osalusega omakapitali teatud liigis.

6 Käesolevas standardis ei käsitleta müügitulu, mis tuleneb:

a) rendilepingutest (vt IAS 17 „Rendid”);

b) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringutest saadud dividendidest (vt IAS 28 „Investeeringud sidusettevõtetesse”);

c) kindlustuslepingutest, mis kuuluvad IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse;

d) finantsvarade ja finantskohustiste õiglase väärtuse muutustest või nende müügist (vt IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”);

e) muude käibevarade väärtuse muutustest;

f) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilise vara esmasest kajastamisest ja selle vara õiglase väärtuse muutustest (vt IAS 41 „Põllumajandus”);

g) põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest (vt IAS 41) ja

h) mineraalide kaevandamisest.

MÕISTED

7 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Müügitulu on (majandus)üksuse tavapärase tegevuse käigus aruandeperioodil tekkiva majandusliku kasu brutosumma, kui selle tulemusena (majandus)üksuse omakapital suureneb, välja arvatud omanike poolt tehtud sissemaksetest tulenev suurenemine.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

8 Müügitulu hõlmab ainult (majandus)üksuse enda nimel saadud ja saada oleva majandusliku kasu brutosummat. Kolmandate isikute nimel saadud summad, nagu müügitehingutest tulenevad maksud, kaupade ja teenustega seotud maksud ja käibemaks, ei ole (majandus)üksuse poolt saadav majanduslik kasu ega suurenda omakapitali. Seetõttu ei arvata neid müügitulu hulka. Samamoodi sisaldab agendi majandusliku kasu brutosumma esindatava isiku nimel kogutud summasid, mis ei suurenda (majandus)üksuse omakapitali. Esindatava isiku nimel sissenõutavad summad ei ole müügitulu. Müügitulu on hoopis vahendustasu.

▼B

MÜÜGITULU MÕÕTMINE

9 Müügitulu mõõdetakse saadud või saada oleva tasu õiglases väärtuses ([1]).

10 Tehingust saadava müügitulu suurus määratakse tavaliselt kindlaks (majandus)üksuse ja vara ostja või kasutaja vahel sõlmitud lepingus. Seda mõõdetakse saadud või saada oleva tasu õiglases väärtuses, võttes arvesse kõiki (majandus)üksuse poolt lubatud kaubanduslikke allahindlusi ja mahust tulenevaid hinnaalandeid.

11 Enamikul juhtudel laekub tasu kas raha või raha ekvivalentidena, ja müügitulu on laekunud või saada oleva raha või raha ekvivalentide summa. Kui aga raha või raha ekvivalentide laekumine lükatakse edasi, võib tasu õiglane väärtus olla laekuva või saada oleva raha nominaalväärtusest väiksem. Näiteks võib (majandus)üksus anda ostjale intressita krediiti või võtta kaupade müügi eest ostjalt veksli, mille intress on turuintressimäärast madalam. Kui sisuliselt on tegemist finantseerimistehinguga, määratakse tasu õiglane väärtus kindlaks kõigi tulevaste laekumiste diskonteerimise teel, kasutades tinglikku intressimäära. Tinglik intressimäär on kas:

a) sarnase krediidireitinguga emiteerija poolt sarnasele instrumendile valdavalt kehtiv intressimäär või

b) intressimäär, millega diskonteeritakse instrumendi nominaalväärtust kõnealuste kaupade või teenuste hetkemüügihinnaks sularahas, olenevalt sellest, kumb on selgemini määratletav.

Tasu õiglase väärtuse ja nominaalväärtuse vaheline erinevus kajastatakse intressituluna kooskõlas IAS 39 paragrahvidega 29 ja 30.

12 Kaupade või teenuste vahetamist sarnase olemuse ja väärtusega kaupade või teenuste vastu ei loeta müügitulu loovaks tehinguks. Seda juhtub tihti selliste kaupade nagu nafta või piim korral, kui tarnijad vahetavad oma erinevates asupaikades olevaid varusid omavahel, et õigeaegselt rahuldada konkreetse paiga nõudlust. Kaupade müümist või teenuste osutamist vahetusena teistsuguste kaupade või teenuste vastu loetakse müügitulu loovaks tehinguks. Müügitulu mõõdetakse saadud kaupade või teenuste õiglases väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga. Kui saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse müügitulu loovutatud kaupade või teenuste õiglases väärtuses, mida on korrigeeritud võimaliku üleantud raha või raha ekvivalentide summaga.

TEHINGU KINDLAKSTEGEMINE

13 Käesoleva standardi kajastamiskriteeriumeid rakendatakse tavaliselt iga tehingu suhtes eraldi. Teatud asjaoludel on tehingu sisu peegeldamiseks siiski vajalik rakendada kajastamiskriteeriume üksiku tehingu eraldi määratletavate komponentide suhtes. Näiteks kui toote müügihind sisaldab tulevikus osutatava teenusega seotud määratletavat summat, lükatakse selle summa müügituluna kajastamine edasi, kajastades seda selle perioodi müügituluna, mil teenust osutatakse. Seevastu rakendatakse kajastamiskriteeriume kahe või enama tehingu suhtes koos sel juhul, kui need on omavahel seotud nii, et nende majanduslikku mõju ei ole võimalik mõista ilma viitamata tehingute jadale tervikuna. Näiteks võib (majandus)üksus müüa kaupu ja samal ajal sõlmida eraldi lepingu kaupade hilisema tagasiostu kohta, nullides sellega tehingu sisulise mõju; sellisel juhul käsitatakse kaht tehingut koos.

([1]) Vt ka SIC 31 „Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud”.

▼B

KAUPADE MÜÜK

14 Kaupade müügist saadud müügitulu kajastatakse siis, kui kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) (majandus)üksus on ostjale üle andnud kõik kauba omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved;

b) (majandus)üksus ei säilita sellist vastutust, mis tavaliselt seondub omandiõigusega, ning tal puudub tegelik valitsev mõju müüdud kauba üle;

c) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

d) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu ja

e) tehingust tulenevaid tehtud või tehtavaid kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta.

15 Selleks et hinnata, millal (majandus)üksus on ostjale üle andnud kõik omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved, tuleb vaadelda tehingu asjaolusid. Enamikul juhtudel langeb omandiõigusega seotud riskide ja hüvede üleandmine kokku juriidilise omandiõiguse üleandmisega ostjale või kauba ostja valdusesse andmisega. Nii on see tavaliselt jaemüügi puhul. Teistel juhtudel võib omandiõigusega seotud riskide ja hüvede üleandmine ostjale toimuda juriidilise omandiõiguse üleandmisest või kauba ostja valdusesse andmisest erineval ajal.

16 Kui olulised omandiõiguse riskid jäävad (majandus)üksuse kanda, siis ei ole tegemist müügitehinguga ja müügitulu ei kajastata. Omandiõigusega seotud oluline risk võib (majandus)üksusele kanda jääda mitmel erineval moel. Näited olukordadest, kus omandiõigusega seotud olulised riskid ja hüved jäävad (majandus)üksuse kanda:

a) kui (majandus)üksusele jääb ebarahuldava tulemuslikkusega seonduv kohustus, mida tavapärased garantiitingimused ei kata;

b) kui müügitulu laekumine mingist konkreetsest müügitehingust sõltub ostja poolt sama kauba müügi eest saadavast müügitulust;

c) kui kaup tarnitakse kliendile koos paigaldusega, mis moodustab olulise osa lepingust, kuid mida (majandus)üksus ei ole veel lõplikult teostanud, ja

d) kui ostjal on õigus tehing müügilepingus täpsustatud põhjusel tühistada ja (majandus)üksus ei ole kindel kauba tagastamise tõenäosuses.

17 Kui omandiõigusega seotud riskidest jääb (majandus)üksusele ainult ebaoluline osa, on tegemist müügitehinguga ja müügitulu kajastatakse. Näiteks võib müüjale jääda kauba juriidiline omandiõigus ainult selle kauba eest tasutava summa laekumise tagamiseks. Kui (majandus)üksus on sellisel juhul omandiõigusega seotud olulised riskid üle andnud, on tegemist müügitehinguga ja müügitulu kajastatakse. Teise näitena (majandus)üksusest, kellele jääb kanda ainult ebaoluline osa omandiõigusega seotud riskidest, võib tuua jaemüügi, kui rahulolematule ostjale pakutakse raha tagastamist. Sellistel juhtudel kajastatakse müügitulu müügihetkel, tingimusel, et müüja suudab tulevasi tagastamisi usaldusväärselt hinnata ja kajastab tagastamisega seotud kohustise eelneva kogemuse ja muude asjakohaste tegurite põhjal.

▼B

18 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Mõnedel juhtudel ei pruugi see tõenäoline olla enne, kui tasu on laekunud või kui ebakindlust põhjustav asjaolu on kõrvaldatud. Näiteks võib olla ebaselge, kas välisriigi valitsusasutus lubab välisriigis toimunud müügi eest saadava tasu üle kanda. Loa saamisel kõrvaldatakse ebakindlus ja müügitulu kajastatakse. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna, kui esmalt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

19 Sama tehingu või muu sündmusega seotud tulud ja kulud kajastatakse samaaegselt; seda protsessi nimetatakse tavaliselt tulude ja kulude vastavusse viimiseks. Kui müügitulu kajastamise muud kriteeriumid on täidetud, on kulusid, sealhulgas garantiikulusid ja muid pärast kauba tarnimist tekkivaid kulutusi tavaliselt võimalik usaldusväärselt mõõta. Samas ei tohi müügitulu kajastada, kui kulusid ei saa usaldusväärselt mõõta; sellisel juhul kajastatakse kauba müügi eest juba saadud tasu kohustisena.

TEENUSTE OSUTAMINE

20 Kui teenuse osutamist hõlmava tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse tehinguga seotud müügitulu vastavalt tehingu valmidusastmele ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄. Tehingu tulemust on võimalik usaldusväärselt hinnata siis, kui on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta;

b) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu;

c) tehingu valmidusastet ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on võimalik usaldusväärselt mõõta ja

d) tehinguga seotud kulutusi ja tehingu lõpetamise kulutusi on võimalik usaldusväärselt mõõta ([1]).

21 Müügitulu kajastamist tehingu valmidusastme järgi nimetatakse tihti ka valmidusastme meetodiks. Selle meetodi kohaselt kajastatakse müügitulu arvestusperioodil, mil teenust osutatakse. Sellisel alusel kajastatud müügitulu annab kasulikku informatsiooni perioodi teenuste osutamise mahu ja tulemuslikkuse kohta. IAS 11-s nõutakse samuti müügitulu kajastamist samadel alustel. Nimetatud standardi nõuded on üldiselt rakendatavad kõigi teenuste osutamisega seotud tulude ja kulude kajastamise suhtes.

22 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

([1]) Vt ka SIC 27 „Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine” ja SIC 31 „Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud”.

▼B

23 Üldjuhul on (majandus)üksus võimeline andma usaldusväärseid hinnanguid pärast seda, kui ta on tehingu teiste osapooltega kokku leppinud järgmises:

a) kõikide osapoolte juriidilist jõudu omavad õigused osapoolte poolt osutatavate ja saadavate teenuste osas;

b) arveldamisele kuuluv tasu ja

c) arveldusviis ja -tingimused.

Üldjuhul peab (majandus)üksusel olema ka tõhus sisemine eelarvestus- ja aruandlussüsteem. (Majandus)üksus vaatab teenuse osutamise käigus tuluhinnangud üle ja vajaduse korral korrigeerib neid. Selliste muudatuste vajadus ei tähenda tingimata seda, et tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata.

24 Tehingu valmidusastme võib kindlaks määrata mitme erineva meetodiga. (Majandus)üksus kasutab meetodit, mis võimaldab osutatud teenuseid usaldusväärselt mõõta. Olenevalt tehingu olemusest võivad meetodid sisaldada järgmist:

a) teostatud tööde ülevaatus;

b) osutatud teenuste osakaal osutatavate teenuste kogumahust või

c) tehtud kulutuste osa kogu tehingu eeldatavatest kulutustest. Tehtud kulutuste hulka arvatakse ainult juba osutatud teenustega seotud kulutused. Tehingu eeldatavate kulutuste hulka loetakse ainult osutatud või tulevikus osutatavate teenustega seotud kulutused.

Klientidelt saadud osamaksed ja ettemaksed ei peegeldada sageli tegelikult osutatud teenuseid.

25 Kui teenuse osutamiseks teostatakse kindla perioodi jooksul määramatu arv erinevaid toiminguid, kajastatakse müügitulu praktilistel põhjustel lineaarselt vastava perioodi jooksul, kui ei ole ilmne, et mõni teine meetod väljendab valmidusastet paremini. Kui mõni konkreetne toiming on teistest toimingutest tunduvalt olulisem, lükkub müügitulu kajastamine edasi kuni selle olulise toimingu lõpetamiseni.

26 Kui teenuste osutamisega seotud tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kajastatakse müügitulu ainult kajastatud kaetavate kulude ulatuses.

27 Tehingu varajastes etappides ei ole tehingu tulemust sageli võimalik usaldusväärselt hinnata. Siiski võib olla tõenäoline, et (majandus)üksuse poolt tehtud tehingukulud kaetakse. Seetõttu kajastatakse müügitulu ainult eeldatavasti kaetavate kulutuste ulatuses. Kuna tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, kasumit ei kajastata.

28 Kui tehingu tulemust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata ja ei ole tõenäoline, et tekkinud kulutused kaetakse, müügitulu ei kajastata ja tehtud kulutused kajastatakse kuluna. Kui lepingu tulemuse usaldusväärset hindamist takistanud ebakindlust tekitanud asjaolud kaovad, kajastatakse müügitulu pigem paragrahvi 20 kui paragrahvi 26 kohaselt.

▼B

INTRESSID, LITSENTSITASUD (ROJALTID) JA DIVIDENDID

29 Müügitulu, mis tekib (majandus)üksuse vara kasutamisel teiste poolt intresside, litsentsitasude (rojaltite) ja dividendide vormis, kajastatakse paragrahvis 30 esitatud alustel, kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu ja

b) müügitulu summat on võimalik usaldusväärselt mõõta.

30 Müügitulu kajastatakse järgmistel alustel:

a) intressid kajastatakse, kasutades IAS 39 paragrahvides 9 ja AG5–AG8 sätestatud sisemise intressimäära meetodit;

b) litsentsitasud (rojalteid) kajastatakse tekkepõhiselt vastavalt asjaomase lepingu sisule ja

c) dividendid kajastatakse siis, kui omanikul tekib õigus makse saamiseks.

31 Kehtetu

▼M7

32 Kui enne intresse teeniva investeeringu omandamist on sellele kogunenud maksmata intresse, jaotatakse pärast omandamist saadavad intressid omandamiseelsete ja omandamisjärgsete perioodide vahel; (müügi)tuluna kajastatakse üksnes omandamisjärgne osa.

▼B

33 Litsentsitasud (rojaltid) tekivad vastavalt konkreetse kokkuleppe tingimustele ja üldjuhul need kajastatakse vastavalt kokkuleppele, välja arvatud juhul, kui kokkuleppe sisu arvesse võttes ei ole asjakohasem kajastada tulu mõnel muul süstemaatilisel ja ratsionaalsel alusel.

34 Müügitulu kajastatakse ainult siis, kui on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tehingust majanduslikku kasu. Samas, kui tekib kahtlus mingi juba müügituluna kajastatud summa laekuvuse osas, kajastatakse mittelaekuv summa või summa, mille laekumist ei loeta enam tõenäoliseks, pigem kuluna kui algselt kajastatud müügitulu summa korrigeerimisena.

AVALIKUSTAMINE

35 (Majandus)üksus avalikustab:

a) müügitulu kajastamisel kasutatavad arvestusmeetodid, kaasa arvatud teenuste osutamisega seotud tehingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatavad meetodid;

b) perioodi jooksul kajastatud kõigi oluliste tulukategooriate summad, kaasa arvatud müügitulu:

i) kaupade müügist;

ii) teenuste osutamisest;

iii) intressidest;

iv) litsentsitasudest (rojaltitest);

v) dividendidest, ja

c) kaupade või teenuste vahetamisest saadava müügitulu summa kõigis olulistes tulukategooriates.

▼B

36 (Majandus)üksus kajastab kõiki tingimuslikke kohustisi ja tingimuslikke varasid kooskõlas IAS 39-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”. Tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad võivad tekkida näiteks garantiikulutuste, hüvitisnõuete, trahvide või võimalike kahjumite tulemusena.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

37 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1995 või pärast seda algavaid aruandeperioode.

▼M7

38 2008. aasta mais välja antud *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus* (IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* ja IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* muudatused) muutis paragrahvi 32. (Majandus)üksus rakendab muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 paragrahvidega 4 ja 38A seotud muudatusi varasema perioodi suhtes, rakendab ta samaaegselt paragrahvi 32.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 19

Hüvitised töötajatele

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada töötajate hüvitiste arvestus ja avalikustamine. Käesoleva standardiga nõutakse, et (majandus)üksus kajastaks:

a) kohustise, kui töötaja on teinud tööd, mille vastutasuks peab ta tulevikus saama töötajate hüvitisi, ja

b) kulu, kui (majandus)üksus kasutab majanduslikku kasu, mis tuleneb töötaja tööalasest teenistusest, mille vastutasuks on töötajate hüvitised.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse tööandja poolt kõiki töötajate hüvitisi arvestades, välja arvatud neid, mille kohta kehtib IFRS 2 „Aktsiapõhine makse".

2 Käesolev standard ei käsitle töötajate hüvitiste plaanide aruandlust (vt IAS 26 „Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus").

3 Töötajate hüvitised, mille kohta käesolev standard kehtib, sisaldavad järgmisi tagatavaid hüvitisi:

a) (majandus)üksuse ja üksikute töötajate, töötajate rühmade või nende esindajate vahel sõlmitud formaalsete plaanide või muude formaalsete kokkulepete kohaselt;

b) õigusaktidest tulenevate nõuete alusel või kooskõlas selle valdkonna suhtes kehtiva korraga, mille kohaselt (majandus)üksused peavad panustama riigi, osariigi, tööstusharu või muudes mitut tööandjat hõlmavates plaanides, või

c) sellise mitteformaalse praktika korral, millega kaasneb faktiline kohustus. Mitteformaalse praktikaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi töötajate hüvitiste maksmisele. Faktilise kohustuse näiteks on olukord, kus (majandus)üksuse mitteformaalse praktika muutmine kahjustab (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.

4 Töötajate hüvitised sisaldavad järgmist:

a) töötajate lühiajalised hüvitised, nagu palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, iga-aastane tasuline puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumiosalus ja boonused (kui makstakse kaheteist kuu jooksul perioodi lõpust) ja mitterahalised hüvitised (nagu arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;

b) töösuhtejärgsed hüvitised, nagu pensionid, muud pensionihüvitised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;

c) muud pikaajalised töötajate hüvitised, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus, tähtpäevadega või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ja ka kasumiosalus, boonused ning edasi lükkunud kompensatsioonid, kui neid ei maksta täies ulatuses kaheteist kuu jooksul alates perioodi lõpust, ja

▼B

d) töösuhte lõpetamise hüvitised.

Kuna kõikidel punktides a–d nimetatud kategooriatel on erinevad omadused, kehtestab käesolev standard iga kategooria suhtes eraldi nõuded.

5 Töötajate hüvitiste hulka kuuluvad hüvitised, mis on ette nähtud töötajatele või nende ülalpeetavatele ning mis makstakse (või mille ulatuses pakutakse kaupa või teenust) kas otse töötajale, tema abikaasale, lastele või teistele ülalpeetavatele või muudele isikutele, näiteks kindlustusandjatele.

6 Töötaja võib (majandus)üksusele teenuseid osutada täistööajaga, osalise tööajaga, alaliselt, juhuslikult või ajutiselt. Käesoleva standardi rakendamisel loetakse töötajate hulka direktorid ja muud juhtivad töötajad.

MÕISTED

7 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Töötajate hüvitised on igas vormis tasu, mida (majandus)üksus annab töötajatele vastutasuks nende tööalase teenistuse eest.

▼M8

Töötajate lühiajalised hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised), mis kuuluvad väljamaksmisele kaheteistkümne kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötajad olid vastavas tööalases teenistuses.

▼B

Töösuhtejärgsed hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhte lõpetamise hüvitised), mis makstakse välja pärast töösuhte lõppu.

Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid on formaalsed või mitteformaalsed kokkulepped, mille alusel (majandus)üksus maksab töösuhtejärgselt hüvitisi ühele või mitmele töötajale.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mille puhul (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud sissemakse eraldi (majandus)üksusesse (fondi) ning tal ei ole juriidilist ega faktilist kohustust teha täiendavaid makseid, kui fondil ei ole piisavalt varasid maksta töötajale kõiki hüvitisi, mis on seotud tema tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid, mis ei ole kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid on kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid (muud kui riiklikud plaanid) või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid (muud kui riiklikud plaanid), mille puhul:

a) ühendatakse ühtsesse kogumisse varad, mis on saadud sellistelt erinevatelt (majandus)üksustelt, mis ei ole ühtse kontrolli all, ja

b) neid varasid kasutatakse hüvitiste maksmiseks rohkem kui ühe (majandus)üksuse töötajatele põhimõttel, et sissemaksete ja hüvitiste suurused määratakse kindlaks olenemata (majandus)üksusest, kus töötavad asjaomased töötajad.

▼M8

Muud pikaajalised töötajate hüvitised on töötajate hüvitised (muud kui töösuhtejärgsed hüvitised ja töösuhte lõpetamise hüvitised), mida ei tule välja maksta kaheteistkümne kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötajad olid vastavas tööalases teenistuses.

▼B

Töösuhte lõpetamise hüvitised on töötajate hüvitised, mida makstakse, kui:

a) (majandus)üksus otsustab lõpetada töösuhte töötajaga enne tavapärast pensionile jäämise kuupäeva või

b) kui töötaja otsustab töölt lahkuda vabatahtlikult, saades vastutasuks nimetatud hüvitised.

Töötajate garanteeritud hüvitised on töötajate hüvitised, mille saamine ei sõltu töösuhte jätkumisest tulevikus.

Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on töötaja käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistusega seotud kohustuste arveldamiseks vajalike tulevaste eeldatavate maksete nüüdisväärtus ilma plaani varade mahaarvamiseta.

Jooksva tööalase teenistuse kulutus on kindlaksmääratud hüvitise kohustuse nüüdisväärtuse suurenemine, mis tuleneb käesoleva perioodi tööalasest teenistusest.

Intressikulu on kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse suurenemine teatava perioodi vältel, mis tuleneb asjaolust, et hüvitiste maksmine on ühe perioodi võrra lähemal.

Plaani varade koosseisu kuuluvad:

a) pikaajalises töötajate hüvitiste fondis olevad varad ja

b) tingimustele vastavad kindlustuslepingud.

Pikaajalises töötajate hüvitiste fondis olevad varad on varad (muud kui aruandva (majandus)üksuse emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid), mis:

a) on sellises (majandus)üksuses (fondis), mis on aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisev ja eksisteerib üksnes selleks, et maksta või rahastada töötajate hüvitisi, ja

b) on kasutatavad ainult töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ning mis ei ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ja mida ei või aruandvale (majandus)üksusele tagastada, välja arvatud järgmistel juhtudel:

   i) kui fondi ülejäänud varad on piisavad selleks, et täita kõik asjakohase plaani või aruandva (majandus)üksuse kohustused, mis on seotud töötajate hüvitistega, või

   ii) kui varad tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et hüvitada talle juba makstud töötajate hüvitised.

▼B

Tingimustele vastav kindlustusleping on kindlustusleping, ([1]) mille annab välja kindlustusandja, kes ei ole aruandva (majandus)üksusega seotud osapool (kooskõlas IAS 24-ga „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine" esitatud määratlusele), kui lepingujärgseid laekumisi:

a) võib kasutada ainult kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kohaste töötajate hüvitiste maksmiseks või rahastamiseks ja

b) ei ole saadaval aruandva (majandus)üksuse võlausaldajatele (isegi mitte pankroti korral) ja mida ei või maksta aruandvale (majandus)üksusele, välja arvatud järgmistel juhtudel:

i) kui laekumised on seotud varade ülejäägiga, mida ei vajata töötajate hüvitistega seotud kõikide kohustuste täitmiseks või

ii) kui laekumised tagastatakse aruandvale (majandus)üksusele, et hüvitada talle juba makstud töötajate hüvitised.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

▼M8

Tulu plaani varadest on plaani varadelt saadud intress, dividendid ja muud tulud ning plaani varade realiseeritud ja realiseerimata kasum ja kahjum, millest on maha arvatud plaani haldamisega seotud kulud (välja arvatud need, mis sisalduvad aktuaarsetes eeldustes, mida kasutati kindlaksmääratud hüvitise kohustuse mõõtmiseks) ja maksud, mida plaani kohaselt tasuma peab.

▼B

Aktuaarsed kasumid ja kahjumid koosnevad järgmistest osadest:

a) kogemuspõhised korrigeerimised (varasemate aktuaarsete eelduste ja tegelikkuse erinevuste mõjud) ja

b) aktuaarsete eelduste muutuste mõjud.

▼M8

Möödunud tööalase teenistuse kulutus on eelnevate perioodide tööalase teenistuse kindlaksmääratud hüvitise kohustuse nüüdisväärtuse muutus, mis tuleneb töösuhtejärgsete hüvitiste või muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kehtestamisest või muutmisest käesoleval perioodil. Möödunud tööalase teenistuse kulutus võib olla positiivne (kui kehtestatakse uusi hüvitisi või kui olemasolevaid muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitise kohustuse nüüdisväärtus suureneb) või negatiivne (kui olemasolevaid hüvitisi muudetakse nii, et kindlaksmääratud hüvitise kohustuse nüüdisväärtus väheneb).

▼B

LÜHIAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

8 Lühiajalised töötajate hüvitised hõlmavad järgmisi komponente:

a) palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed;

([1]) Tingimustele vastav kindlustusleping ei ole tingimata kindlustusleping, nagu on määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud".

▼M8

b) lühiajalised kompenseeritavad töölt puudumised (nagu iga-aastane tasustatud puhkus ja tasustatud haiguspuhkus), kui kompensatsioon kuulub väljamaksmisele kaheteistkümne kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses;

▼B

c) kasumiosalus ja boonused, mis makstakse välja kaheteist kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses, ja

d) mitterahalised hüvitised (nagu arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele.

9 Töötajate lühiajaliste hüvitiste arvestus on üldjuhul lihtne, kuna kohustuse või kulu mõõtmiseks puudub vajadus aktuaarseteks eeldusteks ning puuduvad võimalused aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse töötajate lühiajaliste hüvitiste kohustusi diskonteerimata kujul.

Kajastamine ja mõõtmine

Kõik lühiajalised töötajate hüvitised

10 Kui töötaja on arvestusperioodi jooksul olnud (majandus)üksuses tööalases teenistuses, kajastab (majandus)üksus töötajale kõnealuse teenistuse eest makstava lühiajalise hüvitise diskonteerimata summa:

a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba makstud summade mahaarvamist. Kui juba makstud summa ületab hüvitiste diskonteerimata summa, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) sellises ulatuses, milles kõnealune ettemaks toob kaasa näiteks edaspidiste maksete vähenemise või raha tagasimaksmise; ja

b) kuluna, välja arvatud juhul, kui mõne muu standardiga nõutakse või lubatakse lisada hüvitised vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 „Varud” ja IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”).

Paragrahvid 11, 14 ja 17 selgitavad, kuidas (majandus)üksus peab rakendama seda nõuet kompenseeritavate töölt puudumiste ning kasumiosaluse ja boonusskeemide kujul antavate töötajate lühiajaliste hüvitiste suhtes.

Lühiajalised kompenseeritavad töölt puudumised

11 (Majandus)üksus kajastab paragrahvis 10 nimetatud kompenseeritavate puudumiste kujul antavate töötaja lühiajaliste hüvitistega seotud eeldatavad kulud järgmistel juhtudel:

a) akumuleeruvate kompenseeritavate puudumiste korral siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust kompenseeritavatele töölt puudumistele tulevikus, ja

b) mitteakumuleeruvate kompenseeritavate puudumiste korral siis, kui puudumine aset leiab.

12 (Majandus)üksus võib hüvitada erinevatel põhjustel aset leidnud töötaja puudumise, muu hulgas seoses puhkuse, haiguse või lühiajalise invaliidsuse, ema- või isapuhkuse, kohtukaasistujana tegutsemise ja sõjaväeteenistusega. Kompenseeritavate puudumistega seotud õigused jagunevad kaheks:

a) akumuleeruvad ja

b) mitteakumuleeruvad.

▼B

13 Akumuleeruvad kompenseeritavad puudumised on need, mida võib edasi lükata ja kasutada tulevastel perioodidel, kui käesoleva perioodi õigusi ei ole täielikult ära kasutatud. Akumuleeruvad kompenseeritavad puudumised võivad olla garanteeritud (teisisõnu, töötajal on (majandus)üksusest lahkumisel õigus saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest) või garanteerimata (kui töötajal ei ole (majandus)üksusest lahkumisel õigust saada rahalist tasu kasutamata õiguste eest). Kohustus tekib siis, kui töötaja osutab teenust, mis suurendab tema õigust kompenseeritavatele puudumistele tulevikus. Kohustus kestab ja seda kajastatakse isegi juhul, kui kompenseeritavad puudumised ei ole garanteeritud, kuigi võimalus, et töötaja võib lahkuda enne, kui on kasutanud akumuleeruvat mittegaranteeritud õigust, mõjutab kõnealuse kohustuse mõõtmist.

14 (Majandus)üksus mõõdab akumuleeruvatest kompenseeritavatest puudumistest tulenevat eeldatavat kulu lisasummana, mida (majandus)üksus eeldatavasti maksab tulenevalt kasutamata õigustest, mis on akumuleerunud ►**M5** aruandeperioodi lõpuks ◄.

15 Eelmises paragrahvis sätestatud meetodi kohaselt mõõdetakse kohustust vastavalt lisamaksetele, mis eeldatavasti tulenevad üksnes asjaolust, et hüvitis akumuleerub. Paljudel juhtudel ei ole (majandus)üksusel vaja teha üksikasjalikke arvutusi hindamaks, et kasutamata kompenseeritavate puudumistega seotud olulisi kohustusi ei eksisteeri. Näiteks, haiguspuhkusega seotud kohustus võib osutuda oluliseks üksnes siis, kui valitseb formaalne või mitteformaalne arusaam, et kasutamata haiguspuhkust võidakse käsitleda tasulise puhkusena.

Paragrahve 14 ja 15 illustreeriv näide

(Majandus)üksusel on 100 töötajat, kellel on igal aastal õigus saada tasulist haiguspuhkust viie tööpäeva ulatuses. Kasutamata haiguspuhkust võib edasi lükata ühe kalendriaasta võrra. Haiguspuhkus võetakse kõigepealt jooksva aasta õiguste arvelt ja seejärel eelmisel aastal edasi lükatud jäägi arvelt (LIFO). 30. detsembril 20X1 on keskmine kasutamata õigus kaks päeva töötaja kohta. (Majandus)üksus eeldab, tuginedes varasemale kogemusele, mille jätkumist eeldatakse ka tulevikus, et 92 töötajat ei kasuta 20X2 aastal üle viie päeva tasulist haiguspuhkust ja ülejäänud 8 töötajat kasutavad igaüks keskmiselt kuus ja pool päeva.

(Majandus)üksus eeldab, et ta peab maksma täiendavalt 12 haiguspäeva eest tulenevalt 31. detsembriks 20X1 akumuleerunud kasutamata õigustest (8 töötajale poolteist päeva igaühe kohta). Seetõttu kajastab (majandus)üksus 12 haiguspäeva suuruse kohustise.

16 Mitteakumuleeruvaid kompenseeritavaid puudumisi edasi ei kanta: need kaotavad kehtivuse, kui jooksva perioodi õigusi ei ole täiel määral ära kasutatud, ning ei anna töötajale õigust saada (majandus)üksusest lahkumisel rahalist tasu kasutamata õiguste eest. See kehtib üldiselt haiguspuhkuse (niivõrd, kui minevikus kasutamata õigus ei suurenda edaspidiseid õigusi), ema- ja isapuhkuse ning kohtukaasistujana tegutsemise või sõjaväeteenistusega seotud kompenseeritavate puudumiste korral. (Majandus)üksus ei kajasta kohustusi ega kulusid enne puudumise aset leidmist, kuna tööalane teenistus ei suurenda hüvitise summat.

▼B

Kasumiosalus ja boonusskeemid

17 (Majandus)üksus kajastab paragrahvis 10 sätestatud kasumiosalusega ja preemiate maksmisega seotud eeldatavaid kulusid siis ja ainult siis, kui:

a) (majandus)üksusel on minevikus toimunud sündmusest tulenev eksisteeriv juriidiline või faktiline kohustus teha selliseid makseid ja

b) kohustust on võimalik usaldusväärselt hinnata.

Kohustus eksisteerib siis ja ainult siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi makse tegemisele.

18 Mõningate kasumiosaluse plaanide kohaselt osalevad töötajad kasumi jagamises ainult siis, kui nad töötavad (majandus)üksuses kindlaksmääratud ajavahemiku jooksul. Sellised plaanid tekitavad faktilise kohustuse, kui töötajad osutavad teenust, mis suurendab makstavat summat juhul, kui nad jäävad (majandus)üksuse teenistusse selle kindlaksmääratud ajavahemiku lõpuni. Selliste faktiliste kohustuste mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et mõned töötajad võivad lahkuda ilma kasumiosaluse makseid saamata.

Paragrahvi 18 illustreeriv näide

Kasumiosaluse plaan näeb ette, et (majandus)üksus maksab kindlaksmääratud osa oma aasta kasumist töötajatele, kes on teenistuses olnud kogu aasta. Kui aasta jooksul ei lahku ükski töötaja, on aastane kasumiosaluse osa kokku 3 % kasumist. (Majandus)üksuse hinnangute kohaselt vähendab tööjõu voolavus makseid 2,5 %-ni kasumist.

(Majandus)üksus kajastab kohustise ja kulude suurusena 2,5 % kasumist.

19 Võimalik, et (majandus)üksusel ei ole juriidilist kohustust preemiat maksta. Sellele vaatamata on mõnikord boonuste maksmine (majandus)üksuses valitsev tava. Sellistel juhtudel on (majandus)üksusel faktiline kohustus, kuna (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi boonuse maksmisele. Sellise faktiliste kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse võimalust, et mõned töötajad võivad lahkuda boonust saamata.

20 (Majandus)üksus on võimeline usaldusväärselt hindama kasumiosaluse plaani või boonusskeemi kohast juriidilist või faktilist kohustust siis ja ainult siis, kui:

a) selle plaani tingimused sisaldavad hüvitise suuruse määramise arvutusvalemit;

b) (majandus)üksus määrab makstavate summade suuruse enne finantsaruannete avaldamise heakskiitmist või

c) varasem kogemus annab selge ettekujutuse (majandus)üksuse faktilise kohustuse suurusest.

21 Kasumosaluse plaani ja boonusskeemi kohane kohustus tuleneb tööalasest teenistusest, mitte tehingutest (majandus)üksuse omanikega. Seetõttu ei kajasta (majandus)üksus kasumiosaluse plaanide ja boonusskeemide väljaminekuid mitte kasumi jagamisena, vaid kuluna.

▼B

22 Kui kasumiosaluse ja boonuste maksmise tähtaeg ei ole saabunud kaheteist kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses, käsitatakse neid makseid muude pikaajaliste töötajate hüvitistena (vt paragrahvid 126–131).

Avalikustamine

23 Kuigi käesolev standard ei nõua spetsiifilisi avalikustamisi töötajate lühiajaliste hüvitiste kohta, võivad avalikustamist nõuda teised standardid. Näiteks IAS 24 „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine" nõuab teabe avalikustamist juhtkonna võtmeisikutele makstavate töötajate hüvitiste kohta. IAS 1 „Finantsaruannete esitamine" nõuab töötajate hüvitistega seotud kulude avalikustamist.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: ERINEVUS KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANIDE JA KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANIDE VAHEL

24 Töösuhtejärgsed hüvitised hõlmavad näiteks järgmist:

a) pensionihüvitised, nagu näiteks pensionid, ja

b) muud töösuhtejärgsed hüvitised, nagu näiteks töösuhte lõppemise järgne elukindlustus ja töösuhte lõppemise järgne arstiabi.

Kokkulepped, mille kohaselt (majandus)üksus maksab hüvitisi pärast töösuhte lõppemist, on töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid. (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit kõikide selliste kokkulepete suhtes, olenemata sellest, kas neis on ette nähtud sellise eraldi üksuse loomine, mis võtaks vastu sissemakseid ja maksaks hüvitisi.

25 Töösuhtejärgsete hüvitiste plaanid liigitatakse kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, olenevalt plaani majanduslikust olemusest, mis tuleneb selle peamistest tingimustest. Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide puhul:

a) on (majandus)üksuse juriidiline või faktiline kohustus piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma. Seega, töötaja poolt saadav töösuhtejärgse hüvitise summa on kindlaks määratud (majandus)üksuse (ja võib-olla ka töötaja) makstava sissemakse summaga töösuhtejärgsete hüvitiste plaani või kindlustusandjale, koos sissemaksetest tuleneva investeerimiskasumiga; ja

b) selle tulemusena langevad nii aktuaarne risk (et hüvitised osutuvad oodatust väiksemateks) kui ka investeerimisrisk (et investeeritud vara on ebapiisav oodatud hüvitiste maksmiseks) töötajale.

26 Näited juhtudest, kus (majandus)üksuse kohustus ei ole piiratud summaga, mida ta on nõus fondi sisse maksma, on sellised juhud, mil (majandus)üksusel on juriidiline või faktiline kohustus, mille aluseks on:

a) plaanis rakendatav hüvitiste määramise arvutusvalem, mis ei ole seotud üksnes sissemaksete suurusega;

▼B

b) plaani kaudu kaudselt või otseselt antud garantii sissemaksetelt saadava konkreetse tulu kohta või

c) sellised mitteformaalsed praktikad, millega kaasneb faktiline kohustus. Faktiline kohustus võib tekkida näiteks siis, kui (majandus)üksusel on olnud tavaks anda endistele töötajale kasvavaid hüvitisi, et pidada sammu inflatsiooniga isegi siis, kui tal sellekohast juriidilist kohustust ei ole.

27 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul:

a) on (majandus)üksuse kohustus maksta kokkulepitud hüvitisi praegustele ja endistele töötajatele ja

b) aktuaarne risk (et hüvitiste kulutused on oodatust suuremad) ja investeerimisrisk langevad sisulistelt (majandus)üksusele. Kui aktuaarsed või investeeringutega seotud tulemused on oodatust halvemad, võib (majandus)üksus kohustust suurendada.

28 Paragrahvid 29–42 selgitavad erinevust kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide ja kindlaksmääratud hüvitistega plaanide vahel seoses mitut tööandjat hõlmavate plaanide, riiklike plaanide ja kindlustatud hüvitistega.

Mitut tööandjat hõlmavad plaanid

29 (Majandus)üksus liigitab mitut tööandjat hõlmavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (arvestades sealhulgas mis tahes formaalsetest tingimustest väljuvat faktilist kohustust). Kui mitut tööandjat hõlmav plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, peab (majandus)üksus:

a) arvestama oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitistega seotud kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud kulutustest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul ja

b) avalikustama paragrahvis 120A nõutud informatsiooni.

30 Kui puudub piisav informatsioon selleks, et kasutada kindlaksmääratud hüvitise arvestust mitut tööandjat hõlmava plaani korral, mis on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, peab (majandus)üksus:

a) pidama paragrahvides 44–46 sätestatud plaani korral arvestust, nagu see oleks kindlaksmääratud hüvitistega plaan;

b) avalikustama:

i) asjaolu, et tegemist on kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga, ja

ii) põhjuse, miks ei ole saadaval piisavalt informatsiooni võimaldamaks (majandus)üksusel pidada selle plaani arvestust kindlaksmääratud hüvitistega plaanina, ja

c) niivõrd, kuivõrd plaani puudu- või ülejääk võib mõjutada tulevaste sissemaksete suurust, avalikustama lisaks veel:

i) kogu kättesaadava informatsiooni üle- või puudujäägi kohta;

▼B

ii) üle- või puudujäägi kindlaksmääramise alused ja

iii) võimalikud mõjud (majandus)üksusele, kui neid on.

31 Üks näide kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmavast plaanist on olukord, kus:

a) plaani rahastatakse „pay-as-you-go" põhimõttel (st jooksvatest tuludest jooksvate kulude katmine), mis tähendab, et sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav sama perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleva perioodi jooksul väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest; ja

b) töötajate hüvitised määratakse kindlaks nende tööalase teenistuse pikkuse põhjal ning osalevatel (majandus)üksustel ei ole reaalseid võimalusi plaanist välja astuda sooritamata sissemaksu nende hüvitiste jaoks, mille töötajad on plaanist väljaastumise kuupäevaks välja teeninud. Selline plaan tekitab (majandus)üksusele aktuaarse riski: kui ►**M5** aruandeperioodi lõpuks ◄ juba välja teenitud hüvitiste lõplik kulu on oodatust suurem, suurendab (majandus)üksus kas oma sissemakseid või veenab töötajaid nõustuma hüvitiste vähendamisega. Seetõttu on tegemist kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga.

32 Kui kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmava plaani kohta on piisavalt informatsiooni, arvestab (majandus)üksus oma proportsionaalse osa sellest kindlaksmääratud hüvitistega seotud kohustusest, plaani varadest ja plaaniga seotud töösuhtejärgsetest hüvitistest samamoodi nagu mis tahes muu kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul. Mõnikord ei ole (majandus)üksusel siiski võimalik arvestuses piisava usaldusväärsusega kindlaks määrata oma osa plaani finantsseisundis ja -tulemuses. See võib juhtuda siis, kui:

a) (majandus)üksusel puudub juurdepääs plaani puudutavale informatsioonile, mis vastaks käesoleva standardi nõuetele, või

b) plaanist tulenevad aktuaarsed riskid osalevate (majandus)üksuste jaoks, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste ja endiste töötajatega ning mille tulemusel puudub järjekindel ja usaldusväärne alus kohustuste, plaani varade ja plaaniga seotud kulutuste jaotamiseks plaanis osalevate (majandus)üksuste vahel.

Sellistel juhtudel käsitab (majandus)üksus seda plaani kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina ja avalikustab paragrahvis 30 nõutud täiendava informatsiooni.

▼B

32A Mitut tööandjat hõlmavate plaanide ja selles osalejate vahel võib olla lepingupõhine kokkulepe, millega määratakse kindlaks, kuidas plaani ülejääki jaotatakse osalejatele (või kuidas puudujääki rahastatakse). Sellises mitut tööandjat hõlmavas plaanis osaleja, mille plaani kokkulepet arvestatakse paragrahvi 30 kohaselt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina, kajastab lepingupõhisest kokkuleppest tulenevat vara või kohustist ja ►M5 koondkasumi aruandes ◄ vastavalt kulu või tulu.

Illustreeriv näide paragrahvi 32A juurde

(Majandus)üksus osaleb kindlaksmääratud hüvitistega mitut tööandjat hõlmavas plaanis, mille puhul ei koostata plaani hindamisi IAS 19 alusel. Seetõttu ta arvestab sellist plaani kindlaksmääratud sissemaksetega plaanina. IAS 19-l mittepõhinevast finantseerimishinnangust nähtub plaani 100 miljoni suurune puudujääk. Plaanis on lepingu alusel kokku lepitud sissemaksete graafik plaanis osalevate tööandjatega, mis kõrvaldab puudujäägi järgmise viie aasta jooksul. (Majandus)üksuse lepingupõhine sissemaksete kogusumma on 8 miljonit.

(Majandus)üksus kajastab kohustise nende sissemaksete ulatuses, mida on korrigeeritud raha ajaväärtusega, ning vastava kulu ►M5 *koondkasumi aruandes* ◄.

▼M8

32B IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* nõuab, et (majandus)üksus avalikustaks informatsiooni teatud tingimuslike kohustiste kohta. Mitut tööandjat hõlmava plaani korral võib tingimuslik kohustis tekkida näiteks:

▼B

a) aktuaarsetest kahjumitest, mis on seotud teiste osalevate (majandus)üksustega, sest mitut tööandjat hõlmavas plaanis osalev iga (majandus)üksus jagab aktuaarseid riske kõikide teiste osalevate (majandus)üksustega, või

b) plaani tingimuste kohasest vastutusest rahastada plaani mis tahes puudujääke, kui teised (majandus)üksused lõpetavad plaanis osalemise.

33 Mitut tööandjat hõlmavad plaanid erinevad ühiselt hallatavatest plaanidest. Ühiselt hallatav plaan on lihtsalt mitmest ühe tööandja plaanist koosnev kogum, võimaldamaks selles osalevatel tööandjatel ühendada oma varad investeerimise eesmärkidel ning vähendada investeeringute juhtimise ja haldamisega seotud kulusid, kuid milles eri tööandjate osad hoitakse eraldi, et kasutada neid üksnes nende (majandus)üksuste endi töötajate hüvanguks. Ühiselt hallatavad plaanid ei tekita erilisi arvestamisprobleeme, kuna informatsioon on hõlpsasti kättesaadav, võimaldades käsitleda neid samal viisil nagu muid ühe tööandja plaane, ning kuna sellised plaanid ei tekita osalevatele (majandus)üksustele aktuaarseid riske, mis on seotud teiste (majandus)üksuste praeguste või endiste töötajatega. Käesolevas standardis esitatud mõistete kohaselt liigitab majandusüksus ühiselt hallatavad plaanid kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks vastavalt plaani tingimustele (arvestades sealhulgas ka faktilisi kohustusi, mis väljuvad formaalsetest tingimustest).

▼B

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul riskid on jagatud ühise kontrolli all olevate erinevate (majandus)üksuste vahel

34 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid, mille puhul risk on jagatud ühise kontrolli all olevate erinevate (majandus)üksuste vahel, näiteks emaettevõtte ja selle tütarettevõtete vahel, ei ole mitut tööandjat hõlmavad plaanid.

34A Sellises plaanis osalev (majandus)üksus hangib informatsiooni plaani kui terviku kohta, mis on mõõdetud kooskõlas IAS 19-ga plaani kui terviku suhtes kehtivate eelduste alusel. Kui eksisteerib lepingupõhine kokkulepe või on kehtestatud meetodid IAS 19 kohaselt kajastatud plaani kui terviku eest kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse sissenõudmiseks üksikutelt kontserni (majandus)üksustelt, kajastab (majandus)üksus oma eraldiseisvates finantsaruannetes sellist sissenõutud kindlaksmääratud hüvitise netomaksumust. Sellise kokkuleppe või poliitika puudumise korral kajastatakse kindlaksmääratud hüvitise netomaksumus kontserni selle (majandus)üksuse eraldiseisvates finantsaruannetes, mis on juriidiliselt spondeerivaks tööandjaks plaani suhtes. Ülejäänud kontserni (majandus)üksused peavad oma eraldiseisvates finantsaruannetes kajastama kulutuse, mis vastab nende poolt perioodi eest tasutavale sissemaksele.

34B Osalemine sellises plaanis on seotud osapoolte vaheline tehing kontserni iga eraldiseisva (majandus)üksuse jaoks. Seetõttu avalikustab iga (majandus)üksus oma eraldiseisvates finantsaruannetes järgmised andmed:

a) lepingupõhine kokkulepe või kehtestatud meetod kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse sissenõudmiseks või sellise meetodi puudumise asjaolu;

b) meetod (majandus)üksuse poolt tasutava sissemakse määramiseks;

c) kui (majandus)üksus arvestab kindlaksmääratud hüvitise netomaksumuse jaotamist paragrahvi 34A kohaselt, siis kõik andmed plaani kui terviku kohta kooskõlas paragrahvidega 120 ja 121;

d) kui (majandus)üksus arvestab perioodi eest makstavat sissemakset kooskõlas paragrahviga 34A, siis andmed plaani kui terviku kohta kooskõlas paragrahvi 120A punktides b–e, j, n, o, q ja paragrahvis 121 esitatud nõuetega. Paragrahvis 120A esitatud muid teabe avalikustamise nõudeid ei rakendata.

35 Kehtetu

Riiklikud plaanid

36 (Majandus)üksus arvestab riiklikke plaane samamoodi kui mitut tööandjat hõlmavaid plaane (vt paragrahvid 29 ja 30).

37 Riiklikud plaanid on loodud seaduse alusel ja neid rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes (või kõikide konkreetse kategooria (majandus)üksuste suhtes, näiteks konkreetse majandusharu suhtes) ning neid juhivad riikide valitsused või kohalikud omavalitsused või muud asutused (näiteks selleks otstarbeks loodud sõltumatud ametid), mis ei ole aruandva (majandus)üksuse kontrolli või mõju all. Mõningad (majandus)üksuse poolt loodud plaanid näevad ette nii kohustuslikke hüvitisi, mis asendavad hüvitisi, mida muidu oleks taganud riiklikud plaanid, kui ka täiendavaid vabatahtlikke hüvitisi. Sellised plaanid ei ole riiklikud plaanid.

▼B

38 Riiklikud plaanid on olemuselt kindlaksmääratud hüvitistega või kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid, vastavalt plaaniga ette nähtud (majandus)üksuse kohustusele. Mitmeid riiklikke plaane rahastatakse „pay-as-you-go" põhimõttel (st jooksvatest tuludest jooksvate kulude katmine), mis tähendab, et sissemaksete suurus määratakse selline, mis on ootuspäraselt piisav kõnealuse perioodi jooksul maksmisele kuuluvate hüvitiste väljamaksmiseks, ja käesoleva perioodi jooksul väljateenitud tulevased hüvitised makstakse välja tulevastest sissemaksetest. Vaatamata sellele ei ole enamiku riiklike plaanide kohaselt (majandus)üksusel juriidilist ega faktilist kohustust neid tulevasi hüvitisi maksta; (majandus)üksuse ainus kohustus on õigeaegselt maksta sissemaksed ning kui riikliku plaani alla kuuluvad isikud ei ole enam (majandus)üksuse teenistuses, ei ole tal kohustust maksta oma töötajate eelnevate aastate jooksul väljateenitud hüvitisi. Sel põhjusel on riiklikud plaanid enamjaolt kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid. Harvaesinevatel juhtudel, mil riiklik plaan on kindlaksmääratud hüvitistega plaan, rakendab (majandus)üksus paragrahvides 29 ja 30 sätestatud käsitlust.

Kindlustatud hüvitised

39 Töösuhtejärgsete hüvitiste plaani rahastamiseks võib (majandus)üksus maksta kindlustusmakseid. (Majandus)üksus käsitab selliseid plaane kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidena, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel on (otseselt või plaani kaudu kaudselt) juriidiline või faktiline kohustus:

a) maksta töötajate hüvitisi otse nende tähtajal või

b) maksta täiendavaid summasid, kui kindlustusandja ei maksa kõiki tulevasi töötajate hüvitisi, mis on seotud tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel.

Kui (majandus)üksus säilitab sellise juriidilise või faktilise kohustuse, käsitab ta kõnealust plaani kindlaksmääratud hüvitistega plaanina.

40 Kindlustuslepinguga tagatud hüvitised ei pea olema otseselt või automaatselt seotud (majandus)üksuse töötajate hüvitisi puudutava kohustusega. Kindlustuslepinguid sisaldavate töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide suhtes tehakse arvestuse ja rahastamise vahel samasugust eristust nagu muude rahastatavate plaanide puhul.

41 Kui (majandus)üksus rahastab töösuhtejärgsete hüvitiste kohustust läbi kindlustuslepingu maksete, mille kohaselt (majandus)üksus (kas otseselt, plaani kaudu kaudselt, tulevaste kindlustusmaksete määramise mehhanismi kaudu või seotud osapoolena kindlustusandjaga suhte kaudu) säilitab juriidilise või faktilise kohustuse, ei too kindlustusmaksete tasumine kaasa kindlaksmääratud sissemaksetega kokkuleppe teket. Sellest tuleneb, et (majandus)üksus:

a) arvestab tingimustele vastavat kindlustuslepingut plaani varana (vt paragrahv 7) ja

b) kajastab muid kindlustuslepinguid kompensatsiooni saamise õigusena (kui lepingud vastavad paragrahvis 104A esitatud kriteeriumitele).

▼B

42 Kui kindlustusleping on konkreetse plaanis osaleja või plaanis osalejate rühma nimel ja (majandus)üksusel ei ole mingit juriidilist ega faktilist kohustust katta kindlustuslepingust tulenevaid kahjusid, ei ole (majandus)üksusel kohustust maksta töötajatele hüvitist ja hüvitiste maksmise eest vastutab üksnes kindlustusandja. Selliste lepingute kohaselt kindlaks määratud kindlustusmaksete tasumine on oma olemuselt pigem töötajate hüvitiste kohustuse arveldamine, mitte kohustuse arveldamiseks tehtav investeering. Sellest tulenevalt ei ole (majandus)üksusel enam vara ega kohustist. Seetõttu käsitab (majandus)üksus kõiki selliseid makseid kindlaksmääratud hüvitistega plaanide sissemaksetena.

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

43 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanide arvestus on lihtne, kuna aruandva (majandus)üksuse kohustuse suurus igal perioodil on määratud sel perioodil sissemakstavate summadega. Sellest tulenevalt ei nõuta kohustuse või kulu mõõtmiseks aktuaarseid eeldusi ning puuduvad võimalused aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteerimata kujul, välja arvatud juhul, kui neid ei pea välja maksma kaheteist kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

44 Kui töötaja on perioodi jooksul olnud (majandus)üksuses tööalases teenistuses, kajastab (majandus)üksus kõnealuse teenistuse eest kindlaksmääratud sissemaksetega plaani tehtavat makse:

a) kohustisena (viitvõlana) pärast juba makstud sissemaksete mahaarvamist. Kui juba makstud sissemakse ületab enne ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄ osutatud tööalase teenuse eest makstava summa, kajastab (majandus)üksus selle ülemäärase osa varana (ettemakstud kuluna) selles ulatuses, milles kõnealune ettemaks toob kaasa näiteks edaspidiste maksete vähenemise või raha tagasimaksmise; ja

b) kuluna, välja arvatud juhul, kui mõne muu standardiga nõutakse või lubatakse lisada sissemaksed vara maksumusse (vt näiteks IAS 2 „Varud” ja IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”).

45 Kui kindlaksmääratud sissemaksetega plaani sissemaksete tasumise tähtaeg ei ole terves ulatuses saabunud kaheteist kuu jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses, diskonteeritakse nimetatud sissemaksed, kasutades paragrahvis 78 sätestatud diskontomäära.

Avalikustamine

46 (Majandus)üksus avalikustab summad, mis on kajastatud kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kuluna.

47 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus informatsiooni juhtkonna võtmeisikutele loodud kindlaksmääratud sissemaksetega plaanidesse tasutavate sissemaksete kohta.

▼B

TÖÖSUHTEJÄRGSED HÜVITISED: KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

48 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus on keeruline, kuna kohustuse ja kulu mõõtmiseks nõutakse aktuaarseid eeldusi ning eksisteerib võimalus aktuaarse kasumi või kahjumi tekkeks. Lisaks sellele mõõdetakse kohustusi diskonteeritult, kuna neid võidakse arveldada mitu aastat pärast seda, mil töötaja oli vastavas tööalases teenistuses.

Kajastamine ja mõõtmine

49 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid võivad olla eelnevalt rahastamata või neid rahastatakse tervikuna või osaliselt sissemaksetest, mida (majandus)üksus ja mõnikord selle töötajad tasuvad aruandvast (majandus)üksusest juriidiliselt eraldiseisvale üksusele või fondile ja millest töötajate hüvitisi makstakse. Eelnevalt rahastatud hüvitiste tähtaegne väljamaksmine ei sõltu üksnes fondi finantsseisundist ja selle investeeringute tasuvusest, vaid ka (majandus)üksuse suutlikkusest (ja soovist) korvata fondi varade võimalikud puudujäägid. Seetõttu vastutab (majandus)üksus sisuliselt plaaniga seotud aktuaarsete ja investeerimisriskide eest. Sellest tulenevalt ei pea kindlaksmääratud hüvitistega plaani kuluna kajastav summa olema tingimata sama, mis selle perioodi eest tehtavate sissemaksete summa.

50 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide arvestus hõlmab järgmisi etappe:

a) aktuaarsete meetodite kasutamine, et hinnata usaldusväärselt hüvitise summat, mille töötajad on välja teeninud tööalase teenistuse eest käesoleval perioodil või eelnevatel perioodidel. Selleks peab (majandus)üksus otsustama, kui suur hüvitis määratakse käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide tööalase teenistuse eest (vt paragrahvid 67–71), ning andma hinnangu (tegema aktuaarsed eeldused) demograafilistele muutujatele (nagu tööjõu voolavus ja suremus) ja finantsilistele muutujatele (nagu tulevane palgatõus ja arstiabi maksumus), mis mõjutavad hüvitistega seotud kulutusi (vt paragrahvid 72–91);

b) kõnealuse hüvitise diskonteerimine, kasutades ühiku kohustuste projektsiooni meetodit, et määrata kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 64–66);

c) kõikide plaani varade õiglase väärtuse kindlaksmääramine (vt paragrahvid 102–104);

d) aktuaarsete kasumite ja kahjumite kogusumma kindlaksmääramine, samuti kajastatavate aktuaarsete kasumite ja kahjumite summa kindlaksmääramine (vt paragrahvid 92–95);

e) kui plaan on loodud või seda on muudetud, siis sellest tuleneva möödunud tööalase teenistuse kulutuse kindlaksmääramine (vt paragrahvid 96–101), ja

f) kui plaani on kärbitud või arveldatud, sellest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramine (vt paragrahvid 109–115).

Kui (majandus)üksusel on mitu kindlaksmääratud hüvitistega plaani, teeb (majandus)üksus kirjeldatud toiminguid iga olulise plaani suhtes eraldi.

▼B

51 Mõnikord võib hinnangute, keskmiste ja lihtsustatud arvutuste kasutamine anda käesolevas standardis kirjeldatud üksikasjalike arvutuste tulemusele lähedase usaldusväärse tulemuse.

Faktiliste kohustuste arvestus

52 (Majandus)üksus ei pea arvesse võtma mitte üksnes kindlaksmääratud hüvitistega plaani formaalsetest tingimustest tulenevat juriidilist kohustust, vaid ka kõiki (majandus)üksuse mitteformaalsest praktikast tulenevaid faktilisi kohustusi. Mitteformaalse praktikaga kaasneb faktiline kohustus siis, kui (majandus)üksusel ei ole reaalset alternatiivi töötajate hüvitiste maksmisele. Faktilise kohustuse näitena võib tuua olukorra, kus (majandus)üksuse mitteformaalse praktika muutmine kahjustab (majandus)üksuse ja töötajate vahelisi suhteid vastuvõetamatul viisil.

53 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani formaalsed tingimused võivad lubada (majandus)üksusel plaaniga ette nähtud kohustuse täitmise lõpetada. Tavaliselt on (majandus)üksusel siiski raske plaani kehtetuks tunnistada, kui ta soovib töötajaskonda säilitada. Seetõttu eeldatakse töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamisel, et (majandus)üksus, mis käesoleval ajal selliseid hüvitisi lubab, jätkab nende maksmist töötajate töövõimelise eluea jooksul, kui ei ilmne seda välistavaid tõendusmaterjale.

▼M5

Finantsseisundi aruanne

▼B

54 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustisena kajastatud summa on järgmiste summade netokogusumma:

a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ (vt paragrahv 64);

b) pluss kõik aktuaarsed kasumid (millest on maha arvatud aktuaarsed kahjumid), mida ei ole kajastatud paragrahvides 92 ja 93 sätestatud käsitlusest tulenevalt;

c) miinus kõik veel kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutused (vt paragrahv 96);

d) miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, millest tulenevad kohustused arveldatakse otseselt (vt paragrahvid 102–104).

55 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on kohustuse brutosumma enne plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamist.

56 (Majandus)üksus määrab kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtuse ja kõikide plaani varade õiglase väärtuse piisava regulaarsusega, nii et finantsaruannetes kajastatud summad ei erineks oluliselt ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kindlaksmääratavatest summadest.

57 Käesolev standard soovitab, kuid ei nõua, et (majandus)üksus kaasaks kõikide oluliste töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste mõõtmisesse professionaalse aktuaari. (Majandus)üksus võib praktilistel kaalutlustel paluda, et professionaalne aktuaar viiks enne ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ läbi kohustuse üksikasjaliku hindamise. Sellise hindamise tulemusi ajakohastatakse siiski vastavalt ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ järel toimunud olulistele tehingutele ja muudele olulistele tingimuste muudatustele (sealhulgas turuhindade ja intressimäärade muutused).

▼B

58 Paragrahvi 54 alusel kindlaks määratud summad võivad olla negatiivsed (kajastatud varana). (Majandus)üksus mõõdab sellist vara väärtuses, mis on madalaim järgmistest:

a) paragrahvi 54 alusel kindlaks määratud summa, ja

b) järgmiste kogusumma:

i) mis tahes kajastamata kumulatiivne aktuaarne puhaskahjum ja möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 92, 93 ja 96) ja

ii) mis tahes majandusliku kasu nüüdisväärtus, mis saadakse plaani tagasimaksetest või tulevaste plaani sissemaksete vähendustest. Sellise majandusliku kasu nüüdisväärtuse kindlaksmääramisel kasutatakse paragrahvis 78 nimetatud diskontomäära.

58A Paragrahvi 58 rakendamine ei tohi kaasa tuua kasumi kajastamist üksnes käesoleva perioodi aktuaarse kahjumi või möödunud tööalase teenistuse kulutuse tulemusena ega kahjumi kajastamist üksnes käesoleva perioodi aktuaarse kasumi tulemusena. Seepärast kajastab (majandus)üksus kohe paragrahvi 54 kohaselt järgmised summad niivõrd, kui need tekivad samal ajal, kui kindlaksmääratud hüvitise vara määratakse kindlaks kooskõlas paragrahvi 58 punktiga b:

a) käesoleva perioodi aktuaarne puhaskahjum ja käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutus, selles ulatuses, mis ületab kõiki paragrahvi 58 punkti b alapunktis ii sätestatud majandusliku kasu nüüdisväärtuse vähendamisi. Kui majandusliku kasu nüüdisväärtus ei ole muutunud või suurenenud, kajastatakse käesoleva perioodi kogu aktuaarset puhaskahjumit ja käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutust kohe kooskõlas paragrahviga 54;

b) käesoleva perioodi aktuaarne puhaskasum pärast käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutuse mahaarvamist, selles ulatuses, mis ületab paragrahvi 58 punkti b alapunktis ii sätestatud majandusliku kasu nüüdisväärtuse suurendamist. Kui majandusliku kasu nüüdisväärtus ei ole muutunud või vähenenud, kajastatakse käesoleva perioodi kogu aktuaarset puhaskahjumit pärast käesoleva perioodi möödunud tööalase teenistuse kulutuse mahaarvamist kohe kooskõlas paragrahviga 54.

58B Paragrahvi 58A rakendatakse (majandus)üksuse suhtes üksnes siis, kui tal on arvestusperioodi alguses või lõpus kindlaksmääratud hüvitistega plaani ülejääk [1] ning kui (majandus)üksus ei saa sel ajal plaani suhtes kehtivate tingimuste tõttu seda ülejääki täiel määral katta tagasimaksete või edaspidiste sissemaksete vähendamise kaudu. Sellistel juhtudel suurendavad sel perioodil tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused ja aktuaarsed kahjumid, mille kajastamine on edasi lükatud paragrahvi 54 kohaselt, paragrahvi 58 punkti b alapunktis i sätestatud summat. Kui seda suurenemist ei saldeerita paragrahvi 58 punkti b alapunkti ii kohaselt kajastatava majandusliku kasu nüüdisväärtuse sama suure vähendamise teel, siis suureneb paragrahvi 58 punktis b sätestatud netokogusumma ja sellest tulenevalt kajastatud kasum. Paragrahv 58A keelab sellistes tingimustes kasumi kajastamise. Vastupidine mõju avaldub sel perioodil tekkinud aktuaarsete kasumite puhul, mille kajastamine on edasi lükatud paragrahvi 54 kohaselt, selles ulatuses, milles aktuaarsed kasumid vähendavad kajastamata kumulatiivset aktuaarset kahjumit. Paragrahv 58A keelab sellistes tingimustes kahjumi kajastamise. Käesoleva paragrahvi rakendamise näited on esitatud lisas C.

[1] Ülejääk on see osa plaani varade õiglasest väärtusest, mis ületab kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtust.

▼B

59 Vara võib tekkida siis, kui kindlaksmääratud hüvitistega plaan on ülerahastatud, või teatavatel juhtudel, kui aktuaarseid kasumeid kajastatakse. Sellistel juhtudel (majandus)üksus kajastab vara, sest:

a) (majandus)üksus kontrollib ressurssi, mis tähendab, et ta võib kasutada ülejääki uute hüvitiste loomiseks;

b) kõnealune kontroll on tekkinud varasemate sündmuste tulemusena ((majandus)üksuse tehtud sissemaksed ja töötaja tööalane teenistus) ja

c) (majandus)üksuse käsutuses on tulevane majanduslik kasu tulevaste sissemaksete vähendusena või rahalise tagasimaksena, kas otseselt (majandus)üksusele või kaudselt teisele plaanile, millel on puudujääk.

60 Paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiir ei välista paragrahvis 58A nimetamata teatavate aktuaarsete kahjumite (vt paragrahvid 92 ja 93) ja teatavate möödunud tööalase teenistuse kulutuse (vt paragrahv 96) edasi lükatud kajastamist. See ülempiir ei välista siiski paragrahvi 155 punktis b sätestatud üleminekuvõimaluse kasutamist. Paragrahvi 120A punkti f alapunktis iii nõutakse, et (majandus)üksus avalikustaks kõik summad, mis ei ole kajastatud varana paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiiri tõttu.

Paragrahvi 60 illustreeriv näide

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanil on järgmised omadused:

Kohustuse nüüdisväärtus	1 100
Plaani varade õiglane väärtus	(1 190)
	(90)
Kajastamata aktuaarsed kahjumid	(110)
Kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus	(70)
Kohustise kajastamata suurenemine käesoleva standardi esmakordsel kasutuselevõtul kooskõlas paragrahvi 155 punktiga b	(50)
Paragrahvi 54 kohaselt määratletud negatiivne summa	(320)
Olemasolevate tulevaste tagasimaksete nüüdisväärtus ja tulevaste sissemaksete vähendus	90
Paragrahvi 58 punktis b sätestatud ülempiir arvutatakse järgmiselt:	
Kajastamata aktuaarsed kahjumid	*110*
Kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus	*70*
Olemasolevate tulevaste tagasimaksete nüüdisväärtus ja tulevaste sissemaksete vähendus	*90*
Ülempiir	*270*

270 on väiksem kui 320. Seetõttu kajastab (majandus)üksus vara väärtusega 270 ja avalikustab, et vara ►**M5** *finantsseisundi aruandelist* ◄ *maksumust on ülempiiri tõttu vähendatud 50 võrra (vt paragrahvi 120A punkti f alapunkti iii).*

▼B

Kasum või kahjum

61 (Majandus)üksus kajastab ►M5 koondkasumi aruandes ◄ järgmiste summade netokogusumma, v.a ulatuses, mil muu standardiga nõutakse või lubatakse nende lisamist vara maksumusele:

a) jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 63–91);

b) intressikulu (vt paragrahv 82);

c) eeldatav tulu plaani ükskõik millistest varadest (vt paragrahvid 105–107) ja kompensatsiooni saamise õigustest (vt paragrahv 104A);

d) aktuaarsed kasumid ja kahjumid, mida nõutakse (majandus)üksuse arvestusmeetodite kohaselt (vt paragrahvid 92–93D);

e) möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahv 96);

f) mis tahes kärbete või arvelduste mõju (vt paragrahvid 109 ja 110) ja

g) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangute mõju, v.a kui seda kajastatakse mujal kui ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas paragrahviga 93C.

62 Muud standardid nõuavad teatavate töötajate hüvitistega seotud kulutuste arvamist selliste varade soetusmaksumuse hulka nagu varud või materiaalsed põhivarad (vt IAS 2 ja IAS 16). Selliste varade soetusmaksumuse hulka arvatud töösuhtejärgsete hüvitistega seotud kulutused hõlmavad asjakohase proportsionaalse osa paragrahvis 61 loetletud komponentidest.

Kajastamine ja mõõtmine: kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja jooksva tööalase teenistuse kulutus

63 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani lõplikku kulutust võivad mõjutada mitmed muutujad, nagu lõplikud palgad, tööjõu voolavus ja suremus, suundumused arstiabi maksumuses ja eelnevalt rahastatavate plaanide puhul plaani varadelt saadud investeeringutulu. Plaani lõplik kulutus ei ole teada ja tõenäoliselt kestab see teadmatus pikka aega. Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse mõõtmiseks on vaja:

a) rakendada aktuaarset hindamismeetodit (vt paragrahvid 64–66);

b) määrata tööalase teenistuse perioodide suhtes hüvitised (vt paragrahvid 67–71) ja

c) teha aktuaarsed eeldused (vt paragrahvid 72–91).

Aktuaarne hindamismeetod

64 (Majandus)üksus kasutab ühiku kohustuste projektsiooni meetodit, et leida kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ja seotud jooksva tööalase teenistuse kulutus ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutus.

▼B

65 Ühiku kohustuste projektsiooni meetodi (mõnikord viidatud ka kui „teenistusega proportsionaalselt kogunenud edasi lükatud hüvitise meetod" või „hüvitis/tööaastad-meetod") kohaselt tekitab iga tööalase teenistuse periood lisaühiku hüvitise saamiseks (vt paragrahvid 67–71) ja lõpliku kohustuse määramiseks mõõdetakse iga ühikut eraldi (vt paragrahvid 72–91).

Paragrahvi 65 illustreeriv näide

Tööalase teenistuse lõppemisel makstakse ühekordse maksena hüvitis, mille suurus on 1 % iga tööalase teenistuse aasta lõplikust palgast. Esimesel aastal on palk 10 000 ja eeldatakse, et see tõuseb igal aastal 7 % (kumulatiivselt). Kasutatav diskontomäär on 10 % aastas. Järgmine tabel näitab, kuidas kujuneb kohustus töötaja kohta, kes peaks lahkuma 5. aasta lõpus, oletades et aktuaarsed eeldused ei muutu. Lihtsuse huvides jäetakse käesolevast näitest välja täiendavad korrigeerimised, mis on vajalikud arvestamaks võimalust, et töötaja võib (majandus)üksusest lahkuda ka varem või hiljem.

Aasta	*1*	*2*	*3*	*4*	*5*
Hüvitis on määratud:					
— eelmiste aastate eest	*0*	*131*	*262*	*393*	*524*
— jooksva aasta eest (1 % lõplikust palgast)	*131*	*131*	*131*	*131*	*131*
— jooksva aasta ja eelmiste aastate eest	*131*	*262*	*393*	*524*	*655*
Kohustus aasta alguses	*—*	*89*	*196*	*324*	*476*
Intress 10 %	*—*	*9*	*20*	*33*	*48*
Jooksva tööalase teenistuse kulutus	*89*	*98*	*108*	*119*	*131*
Kohustus aasta lõpus	*89*	*196*	*324*	*476*	*655*

Märkus:

1. *Kohustus aasta alguses on eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*

2. *Jooksva tööalase teenistuse kulutus on jooksva aasta suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*

3. *Kohustus aasta lõpus on jooksva aasta ja eelmiste aastate suhtes määratud hüvitise nüüdisväärtus.*

66 ►**M5** (Majandus)üksus diskonteerib kogu töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse, isegi siis, kui osa kohustusest kuulub täitmisele kaheteist kuu jooksul peale aruandeperioodi lõppu. ◄

Hüvitiste sidumine teenistusperioodidega

67 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja sellega seotud jooksva tööalase teenistuse kulutuse ning vajaduse korral möödunud tööalase teenistuse kulutuse kindlaksmääramisel määrab (majandus)üksus kindlaks tööalase teenistuse perioodidele vastavad hüvitised plaani hüvitiste arvutusvalemist lähtuvalt. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt, alates

a) kuupäevast, mil töötaja tööalane teenistus annab esimest korda õiguse plaaniga ette nähtud hüvitisi saada (olenemata sellest, kas hüvitiste saamine sõltub töösuhte jätkumisest või mitte), kuni

▼B

b) kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa plaaniga ette nähtud tulevaste hüvitiste olulist suurenemist muul viisil kui tulevaste palgatõusudega.

68 Ühiku kohustuste projektsiooni meetod nõuab, et (majandus)üksus määraks hüvitised käesoleva perioodi suhtes (et määrata kindlaks jooksva tööalase teenistuse kulutus) ning käesoleva perioodi ja eelnevate perioodide suhtes (et määrata kindlaks kindlaksmääratud hüvitiste kohustuste nüüdisväärtus). (Majandus)üksus määrab hüvitised nende perioodide suhtes, mil tekib kohustus maksta töösuhtejärgseid hüvitisi. See kohustus tekib siis, kui töötajad saavad osutatud teenuste eest vastutasuks töösuhtejärgseid hüvitisi, mida (majandus)üksus kavatseb maksta tulevastel aruandeperioodidel. Aktuaarsed meetodid võimaldavad (majandus)üksusel mõõta seda kohustust piisava usaldusväärsusega, et õigustada kohustise kajastamist.

Paragrahvi 68 illustreerivad näited

1. Kindlaksmääratud hüvitistega plaan näeb ette pensionile jäämise puhul ühekordse summana hüvitist 100 iga tööaasta eest.

   Hüvitis suurusega 100 määratakse iga aasta suhtes. Jooksva tööalase teenistuse kulutus on nüüdisväärtus 100-st. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on nüüdisväärtus 100-st korrutatuna kuni ►**M5** *aruandeperioodi lõpuni* ◄ *teenistuses oldud aastate arvuga.*

   Kui hüvitis tuleb välja maksta kohe pärast töötaja lahkumist (majandus)üksusest, võetakse jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse kuupäeva, mil töötaja eeldatavasti (majandus)üksusest lahkub. Seega on diskonteerimise mõjul need summad väiksemad kui juhul, mil töötaja oleks lahkunud ►**M5** *aruandeperioodi lõpus* ◄.

2. Plaan näeb ette igakuise pensioni maksmist 0,2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Pensioni makstakse alates 65-aastaseks saamisest.

   Iga tööaasta suhtes määratakse hüvitis, mille nüüdisväärtus eeldataval pensionile jäämise päeval on võrdne igakuise pensioniga, mille suurus on 0,2 % hinnangulisest lõplikust palgast, mida makstakse eeldatavast pensionile jäämise päevast kuni eeldatava surmani. Jooksva tööalase teenistuse kulutus on selle hüvitise nüüdisväärtus. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus on lõplikust palgast 0,2 % suuruste igakuiste pensionimaksete nüüdisväärtus korrutatuna ►**M5** *aruandeperioodi lõpuni* ◄ *teenistuses oldud aastate arvuga. Jooksva tööalase teenistuse kulutus ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus diskonteeritakse, kuna pensionimaksed algavad 65 aasta vanuselt.*

69 Töötaja teenistus toob kaasa kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohase kohustuse isegi siis, kui hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest (teisisõnu, need ei ole garanteeritud). Töötaja teenistus enne garanteerimiskuupäeva toob kaasa faktilise kohustuse, kuna töö hulk, mida töötaja peab edaspidi tegema, enne kui tal on õigus hüvitist saada, muutub ►**M5** iga järgneva aruandeperioodi lõpus ◄ väiksemaks. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmisel kaalub (majandus)üksus, kui tõenäoline on, et mõned töötajad ei vasta ühelegi garanteerimise eeldusele. Samuti tekib kohustus siis, kui

▼B

töötaja osutab teenust, mis annab talle kindlaksmääratud juhtumi asetleidmisel õiguse saada hüvitisi, kuigi teatavad töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks töösuhtejärgse arstiabiga seotud hüvitised, kuuluvad tasumisele üksnes siis, kui kindlaksmääratud juhtum leiab aset pärast töötaja töösuhte lõppu. Kindlaksmääratud juhtumi asetleidmise tõenäosus mõjutab kohustuse mõõtmist, kuid ei määra seda, kas kohustus eksisteerib.

Paragrahvi 69 illustreerivad näited

1. Plaan maksab hüvitist summas 100 iga tööaasta kohta. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast kümmet tööaastat.

   Hüvitis suurusega 100 määratakse iga aasta suhtes. Esimese 10 aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse võimalust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui 10 aastat.

2. Plaan maksab hüvitist summas 100 iga tööaasta kohta, välja arvatud enne 25-aastaseks saamist aset leidnud tööalane teenistus. Hüvitised garanteeritakse kohe.

   Enne 25-aastaseks saamist aset leidnud tööalase teenistuse eest hüvitisi ei määrata, kuna enne seda vanust aset leidnud teenistusega hüvitisi ei kaasne (ei kindlaid ega tingimuslikke). Hüvitis suurusega 100 määratakse iga järgmise aasta suhtes.

70 Kohustus suureneb kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seetõttu määratakse kogu hüvitis perioodidele, mis lõpevad sel kuupäeval või enne seda. Hüvitis määratakse üksikute arvestusperioodide suhtes vastavalt plaani hüvitiste arvutusvalemile. Kui aga töötaja hilisemate aastate tööalase teenistusega kaasneb hüvitise oluline suurenemine võrreldes varasemate aastatega, määrab (majandus)üksus hüvitise lineaarselt kuni kuupäevani, mil töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Seda seepärast, et töötaja tööalane teenistus kogu perioodi jooksul toob lõpuks kaasa suurema määraga hüvitise.

Paragrahvi 70 illustreerivad näited

1. Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist 1 000, mis garanteeritakse kümne teenistuses oldud aasta järel. Plaan ei paku täiendavaid hüvitisi edaspidise tööalase teenistuse eest.

   Hüvitis suurusega 100 (1 000 jagatud 10-ga) määratakse esimese kümne aasta iga aasta suhtes. Esimese 10 aasta jooksul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui 10 aastat. Järgmise aastate suhtes hüvitisi ei määrata.

2. Plaani kohaselt makstakse ühekordse maksena hüvitist suurusega 2 000 kõikidele töötajatele, kes töötavad (majandus)üksuses 55 aasta vanuselt pärast kahekümneaastast tööalast teenistust või kes töötavad 65 aasta vanuselt, olenemata tööalase teenistuse pikkusest.

▼B

Enne 35-aastaseks saamist töötamist alustanud töötajate tööalase teenistusega kaasnevad plaani kohaselt hüvitised 35-aastaseks saamisel (töötaja võib olla töölt lahkunud 30-aastaselt ja tagasi tulnud 33-aastaselt, ilma et see mõjutaks hüvitiste summat või väljamaksmise ajaldamist). Need hüvitised sõltuvad töösuhte jätkumisest. Samuti ei kaasne üle 55 aasta vanusena töötamisega olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 (2 000 jagatud 20-ga) iga aasta eest alates vanusest 35 kuni vanuseni 55.

35–45 aasta vanusena tööd alustanud töötajate üle 20 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Selliste töötajate puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 100 (2 000 jagatud 20-ga) esimese kahekümne tööaasta iga aasta eest.

55 aasta vanusena tööd alustanud töötaja üle 10 aasta kestnud töötamisega ei kaasne olulist hüvitiste suurenemist. Sellise töötaja puhul määrab (majandus)üksus hüvitise suurusega 200 (2 000 jagatud 10-ga) esimese kümne tööaasta iga aasta eest.

Kõikide töötajate puhul võetakse igal aastal jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja kohustuse nüüdisväärtuse määramisel arvesse tõenäosust, et töötaja võib teenistuses olla vähem kui ettenähtud aja jooksul.

3. Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist rahastatakse 40 % töötaja töösuhtejärgse arstabi kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Plaani hüvitiste arvutusvalemi kohaselt määrab (majandus)üksus 4 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest (40 % jagatud 10-ga) kümne esimese tööaasta iga aasta kohta ja 1 % (10 % jagatud 10-ga) järgmise kümne aasta iga aasta kohta. Jooksva tööalase teenistuse kulutuse puhul võetakse igal aastal arvesse tõenäosust, et töötaja ei pruugi teenistuses olla hüvitiste väljateenimiseks vajaliku perioodi lõpuni teenimaks välja osalist või täismahus hüvitist. Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest 10 aasta jooksul.

4. Töösuhtejärgsest arstiabi plaanist rahastatakse 10 % töötaja töösuhtejärgse arstabi kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud enam kui 10 aastat, kuid vähem kui 20 aastat, ning 50 % nimetatud kuludest, kui töötaja on lahkudes selles (majandus)üksuses töötanud 20 aastat või rohkem.

Edaspidise tööalase teenistusega kaasnevad oluliselt suuremad hüvitised kui varasematel aastatel. Seetõttu määrab(majandus)üksus töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad 20 või enama aasta pärast, hüvitised lineaarselt kooskõlas paragrahviga 68. Üle 20 aasta töötamine ei too kaasa olulist edaspidiste hüvitiste suurenemist. Seetõttu määratakse esimese 20 aasta iga aasta kohta hüvitiseks 2,5 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest (50 % jagatud 20-ga).

▼B

Töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad töölt pärast kümnendat ja enne kahekümnendat tööaastat, määratakse esimese kümne tööaasta iga aasta kohta hüvitist 1 % eeldatavate arstiabikulude nüüdisväärtusest. Selliste töötajate puhul ei määrata hüvitisi tööalase teenistuse eest alates kümnenda tööaasta lõpust kuni eeldatava töölt lahkumise kuupäevani.

Hüvitisi ei määrata töötajatele, kes eeldatavasti lahkuvad teenistusest 10 aasta jooksul.

71 Kui hüvitise summa on kindel osa iga tööaasta lõplikust palgast, mõjutavad edaspidised palgatõusud selle summa suurust, mida on vaja enne ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ aset leidnud tööalase teenistusega kaasneva kohustuse arveldamiseks, kuid nimetatud palgatõusud ei too kaasa täiendavaid kohustusi. Seega:

a) paragrahvi 67 punkti b rakendamisel ei too palgatõusud kaasa täiendavaid hüvitisi vaatamata asjaolule, et hüvitise suurus oleneb lõplikust palgast, ja

b) iga perioodi eest määratud hüvitise summa on kindel proportsionaalne osa palgast, millega hüvitis on seotud.

Paragrahvi 71 illustreeriv näide

Töötajal on õigus saada hüvitist 3 % lõplikust palgast iga tööaasta kohta enne 55-aastaseks saamist.

Kuni 55-aastaseks saamiseni määratakse iga aasta eest hüvitist 3 % hinnangulisest lõplikust palgast. See on tähtaeg, millest alates töötaja edaspidine tööalane teenistus ei too kaasa edaspidiste hüvitiste olulist suurenemist. Pärast sellesse ikka jõudmist hüvitisi ei määrata.

Aktuaarsed eeldused

72 Aktuaarsed eeldused on erapooletud ja omavahel kooskõlas.

73 Aktuaarsed eeldused on (majandus)üksuse parimad hinnangud muutujatele, mis määravad töösuhtejärgsete hüvitiste maksmise lõpliku kulutuse. Aktuaarsed eeldused hõlmavad:

a) demograafilisi eeldusi hüvitise saamise õigusega praeguste ja varasemate töötajate (ja nende ülalpeetavate) edaspidiste omaduste kohta. Demograafilised eeldused käsitlevad muu hulgas järgmist:

   i) suremus nii tööalase teenistuse ajal kui ka pärast seda;

   ii) tööjõu voolavuse, töövõimetuse ja ennetähtaegse pensionile jäämise määrad;

   iii) selliste plaani liikmete ja nende ülalpeetavate osakaal, kellel on õigus hüvitisi saada, ja

   iv) arstiabiplaanide alusel esitatud nõuete määr, ning

b) finantseeldusi, mis käsitlevad järgmist:

   i) diskontomäär (vt paragrahvid 78–82);

▼B

ii) edaspidised palga- ja hüvitisetasemed (vt paragrahvid 83–87);

iii) arstiabi hüvitiste puhul edaspidised arstiabi kulud, sealhulgas nõuete haldamise ja hüvitiste maksmisega seotud kulud, kui need on olulised (vt paragrahvid 88–91), ja

iv) plaani varade eeldatav tasuvus (vt paragrahvid 105–107).

74 Aktuaarsed eeldused on erapooletud juhul, kui need ei ole liialt optimistlikud ega ka liiga konservatiivsed.

75 Aktuaarsed eeldused on omavahel kooskõlas, kui seal võetakse arvesse majanduslikke suhteid selliste tegurite vahel nagu inflatsioon, palgatõusu määrad, tulu plaani varadelt ja diskontomäärad. Näiteks kõikides eeldustes, mis sõltuvad konkreetsest inflatsiooni tasemest (nagu intressimäärade ning palgatõusude ja hüvitiste suurenemise eeldused) vaadeldaval tulevikuperioodil, kasutatakse selle perioodi suhtes sama inflatsioonitaset.

76 (Majandus)üksus määrab diskontomäärad ja muud finantseeldused nominaalväärtuses, välja arvatud juhul, kui tegelikul väärtusel põhinevad (inflatsiooniga korrigeeritud) hinnangud on usaldusväärsemad, näiteks hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades (vt IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades”) või kui hüvitis on seotud indeksiga ning samas vääringus ja sama tähtajaga indeksvõlakirjadele on olemas aktiivne turg.

77 Finantseeldused põhinevad ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ valitsevatel turuootustel selle perioodi osas, mille jooksul kohustused tuleb täita.

Aktuaarsed eeldused: diskontomäär

78 Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste (nii eelnevalt rahastatud kui rahastamata) diskonteerimise määr määratakse kindlaks turuintressi alusel, mis valitseb ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kõrgekvaliteediliste äriühingute võlakirjade suhtes. Riikides, kus puudub selliste võlakirjade aktiivne turg, kasutatakse riigi võlakirjade turuintressi (►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄). Äriühingute võlakirjade või riigi võlakirjade vääring ja tähtaeg peavad olema kooskõlas töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste vääringu ja hinnangulise tähtajaga.

79 Üks olulise mõjuga aktuaarne eeldus on diskontomäär. Diskontomäär väljendab raha ajalist väärtust, kuid mitte aktuaarseid või investeerimisriske. Samuti ei väljenda diskontomäär (majandus)üksuse võlausaldajate kanda olevaid (majandus)üksusele omaseid krediidiriske ega riski, et edaspidised sündmused võivad aktuaarsetest eeldustest erineda.

80 Diskontomäär väljendab hüvitiste maksmise hinnangulist ajaldamist. Praktikas kasutab (majandus)üksus selleks sageli üht kaalutud keskmist diskontomäära, mis vastab hüvitiste maksmise hinnangulisele ajale ja hüvitiste summale ning vääringule, milles hüvitisi makstakse.

▼B

81 Mõningatel juhtudel võib puududa aktiivne turg võlakirjadele, mille lunastustähtaeg oleks piisavalt pikk, et sobida kõigi hüvitiste väljamaksmise hinnangulise lunastustähtajaga. Sellistel juhtudel kasutab (majandus)üksus sobiva pikkusega perioodi jooksvaid turu intressimäärasid lühema tähtajaga maksete diskonteerimiseks ja prognoosib pikema lunastustähtajaga diskontomäärad, ekstrapoleerides turul valitsevad määrad vastavalt tulukõverale. Kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus tervikuna ei ole tõenäoliselt eriti tundlik diskontomäära suhtes, mida kasutatakse hüvitiste selle osa suhtes, mis tuleb välja maksta pärast olemasolevate äriühingute või riigi võlakirjade lunastustähtaega.

82 Intressikulu arvutamisel korrutatakse perioodi alguses kindlaksmääratud diskontomäär kogu selle perioodi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusega, võttes arvesse kohustuse kõiki olulisi muutusi. Kohustuse nüüdisväärtus erineb ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud kohustisest, kuna kohustis kajastatakse pärast seda, kui on maha arvatud kõikide plaani varade õiglane väärtus, ja põhjusel, et mõningaid aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid ning mõningaid möödunud tööalase teenistuse kulutusi ei kajastata kohe. (Lisas A esitatakse muu hulgas intressikulu arvutamise näide.)

Aktuaarsed eeldused: palgad, hüvitised ja arstiabikulud

83 Töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse:

a) hinnangulisi tulevasi palgatõuse;

b) plaani tingimustes määratud (või nende tingimustele täiendavaid faktilisest kohustusest tulenevaid) hüvitisi ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ ja

c) mis tahes riikliku hüvitise taseme edaspidiseid hinnangulisi muutusi, mis mõjutavad kindlaksmääratud hüvitiste plaani kohaselt makstavaid hüvitisi siis ja ainult siis, kui:

i) need muutused on tekkinud enne ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄ või

ii) varasemad kogemused või muud usaldusväärsed tõendid näitavad, et need riigi hüvitised muutuvad teataval prognoositaval viisil, näiteks koos üldiste hinnatasemete või palgatasemete edaspidiste muutustega.

84 Edaspidise palgatõusu hinnangutes võetakse arvesse inflatsiooni, töökogemust, edutamist ja muid asjakohaseid tegureid, näiteks nõudmist ja pakkumist tööturul.

85 Kui plaani formaalsed tingimused (või neid tingimusi täiendavad faktilised kohustused) nõuavad, et (majandus)üksus muudaks hüvitisi tulevastel perioodidel, peab kohustuse mõõtmisel neid muudatusi arvesse võtma. See on nii näiteks siis, kui:

a) (majandus)üksus on varasema praktika kohaselt hüvitisi suurendanud, näiteks inflatsiooni mõju leevendamiseks, ja pole märke, mis viitaksid sellise praktika muutumisele tulevikus, või

b) aktuaarsed kasumid on juba finantsaruannetes kajastatud ja (majandus)üksus on kas plaani formaalsete tingimuste (või nende tingimustele täiendavate faktiliste kohustuste) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama kõik plaani ülejäägid plaanis osalejate heaks (vt paragrahvi 98 punkt c).

▼B

86 Aktuaarsed eeldused ei võta arvesse hüvitiste neid edaspidised muutusi, mis ei ole ette nähtud plaani formaalsete tingimustega (või faktilise kohustusega) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Sellised muudatused toovad kaasa:

a) möödunud tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatuste-eelseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi, ja

b) jooksva tööalase teenistuse kulutuse selles ulatuses, milles need muudavad muudatustejärgseid tööalase teenistusega seotud hüvitisi.

87 Mõningad töösuhtejärgsed hüvitised on seotud selliste muutujatega nagu riikliku pensioni või riikliku arstiabi tase. Selliste hüvitiste mõõtmisel võetakse arvesse kirjeldatud muutujate muudatusi, toetudes varasematele kogemustele ja muudele usaldusväärsetele tõenditele.

88 Arstiabikulude eeldustes võetakse arvesse hinnangulisi edaspidiseid muudatusi meditsiiniteenuste maksumuses, mis tulenevad nii inflatsioonist kui konkreetsest muudatustest arstiabi maksumuses.

89 Töösuhtejärgsete arstiabihüvitiste mõõtmine nõuab eeldusi edaspidiste nõuete suuruse ja sageduse ning nende nõuete rahuldamise kulu osas. (Majandus)üksus hindab edaspidiseid arstiabikulusid (majandus)üksuse oma kogemustest tulenevate varasemate andmete põhjal, lisades vajaduse korral teistest (majandus)üksustest, kindlustusandjatelt, meditsiiniteenuste osutajatelt või muudest allikatest saadud andmed. Tulevaste arstiabikulude hinnangutes võetakse arvesse tehnoloogia arengut, muudatusi tervishoiuteenuste kasutamises või nende osutamise viisides, samuti plaanis osalejate tervisliku seisundi muutusi.

90 Nõuete suurus ja sagedus sõltub eriti suurel määral töötaja (ja tema ülalpeetavate) vanusest, tervislikust seisundist ja soost ning need võivad olla tundlikud muude tegurite, nagu näiteks geograafilise asukoha suhtes. Seetõttu korrigeeritakse varasemaid andmeid vastavalt sellele, kuivõrd elanikkonna demograafiline koostis erineb sellest elanikkonna koostisest, mida kasutatakse alusandmetena. Korrigeerimine toimub ka siis, kui on usaldusväärseid tõendeid, et varasemad suundumused enam ei jätku.

91 Mõningad töösuhtejärgsed tervishoiuplaanid nõuavad töötajate osalemist plaani kohaste arstiabikulude katmises. Edaspidiste arstiabikulude hindamisel võetakse arvesse kõiki selliseid osalemisi vastavalt ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtivatele plaani tingimustele (või nendele tingimustele täiendavaid faktilisi kohustusi). Muudatused sellistes töötajapoolsetes sissemaksetes toovad kaasa möödunud tööalase teenistuse kulutused või vajaduse korral lisakärped. Riigilt või muudelt meditsiiniteenuste pakkujailt saadud hüvitised võivad vähendada nõuete rahuldamisega seotud kulusid (vt paragrahvi 83 punkt c ja paragrahv 87).

Aktuaarsed kasumid ja kahjumid

92 Kindlaksmääratud hüvitistega kohustiste mõõtmisel paragrahvi 54 kohaselt kajastab (majandus)üksus paragrahvi 58A alusel osa oma aktuaarsetest kasumitest ja kahjumitest (nagu sätestatud paragrahvis 93) tuluna või kuluna, kui eelmise aruandeperioodi lõpus kajastamata kumulatiivsete aktuaarsete tulude ja kulude netosumma ületab suurima järgmistest:

a) 10 % kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtusest sel kuupäeval (enne plaani varade mahaarvamist) ja

▼B

b) 10 % plaani ükskõik milliste varade õiglasest väärtusest sel kuupäeval.

Need piirangud arvutatakse ja neid rakendatakse iga kindlaksmääratud hüvitistega plaani suhtes eraldi.

93 Aktuaarsete kasumite ja kahjumite osa, mida tuleb kajastada igas kindlaksmääratud hüvitistega plaanis, on paragrahvi 92 kohaselt määratud ülejääk jagatuna plaanis osalevate töötajate järelejäänud töövõimelise eluea eeldatava keskmisega. (Majandus)üksus võib kasutada ka mis tahes süstemaatilisi meetodeid aktuaarsete kasumite ja kahjumite kiiremaks kajastamiseks tingimusel, et mõlemaid arvestatakse samadel alustel ning neid aluseid rakendatakse järjepidevalt ühest perioodist teise. (Majandus)üksus võib rakendada selliseid süstemaatilisi meetodeid aktuaarsete kasumite ja kahjumite suhtes isegi siis, kui need kuuluvad paragrahvis 92 sätestatud piirangute alla.

►M5 93A Kui vastavalt paragrahvis 93 lubatule rakendab (majandus)üksus põhimõtet, mille kohaselt aktuaarsed kasumid ja kahjumid kajastatakse nende esinemise perioodil, võib ta neid kajastada muus koondkasumis vastavalt paragrahvidele 93B–93D, tingimusel ◄, et ta rakendab seda:

a) kõikide oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide suhtes ja

b) kõikide oma aktuaarsete kasumite ja kahjumite suhtes.

▼M5

93B Vastavalt paragrahvis 93A lubatule, muus koondkasumis kajastatud aktuaarsed kasumid ja kahjumid esitatakse muu koondkasumi aruandes.

93C (Majandus)üksus, mis kajastab aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid vastavalt paragrahvile 93A, kajastab samuti paragrahvi 58 punktis b esitatud piirangust tulenevad korrigeerimised muus koondkasumis.

93D Aktuaarsed kasumid ja kahjumid ning korrigeerimised, mis tulenevad paragrahvi 58 punktis b esitatud piirangust ja mis on kajastatud muu koondkasumina, kajastatakse koheselt jaotamata kasumina. Neid ei liigitata järgmisel perioodil ümber kasumisse või kahjumisse.

▼B

94 Aktuaarsed kasumid ja kahjumid võivad kaasa tuua kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse või sellega seotud plaani varade õiglase väärtuse suurenemise või vähenemise. Aktuaarsete kasumite ja kahjumite põhjusteks on näiteks:

a) ootamatult kõrged või madalad tööjõu voolavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrad, samuti oodatust suuremad palgatõusud, hüvitiste määrad (kui plaani formaalsed või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või arstiabikulud;

b) edaspidiste tööjõu voolavuse, ennetähtaegselt pensionile jäämise või suremuse määrade, samuti palgatõusude, hüvitiste määrade (kui plaani formaalsed või faktilised tingimused näevad ette inflatsioonist tulenevat hüvitiste suurendamist) või arstiabikulude hinnangute muutuste mõju;

c) diskontomäära muutuse mõju ja

d) plaani varadest saadud tegeliku ja eeldatud tulu erinevused (vt paragrahvid 105–107).

▼B

95 Pika aja jooksul võivad aktuaarsed kasumid ja kahjumid üksteise mõju elimineerida. Seetõttu võib töösuhtejärgsete hüvitiste kohustuste hinnangut vaadelda parimat hinnangut ümbritseva vahemikuna (või „koridorina"). (Majandus)üksus võib, kuid ei pea, kajastama sellesse vahemikku kuuluvaid aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid. Käesoleva standardiga nõutakse, et (majandus)üksus kajastaks vähemalt kindlaksmääratud osa aktuaarsetest kasumitest ja kahjumitest, mis jäävad pluss või miinus 10 %-ga „koridorist" välja. (Lisas A esitatakse muu hulgas aktuaarsete kasumite ja kahjumite käsitlemise näide). Käesoleva standardiga lubatakse kasutada ka süstemaatilisi meetodeid kiiremaks kajastamiseks tingimusel, et need vastavad paragrahvis 93 esitatud tingimustele. Selliste lubatud meetodite hulka kuulub näiteks nii kõikide aktuaarsete kasumite ja kahjumite kohene kajastamine nii sees- kui väljaspool „koridori". Paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii selgitatakse, miks üleminekukohustise kajastamata osad on vaja arvesse võtta edaspidiste aktuaarsete kasumite arvestuses.

Möödunud tööalase teenistuse kulutus

96 Kindlaksmääratud hüvitiste kohustise mõõtmisel kooskõlas paragrahviga 54 kajastab (majandus)üksus paragrahvi 58A kohaselt möödunud tööalase teenistuse kulutuse kuluna lineaarselt sellise keskmise perioodi jooksul, mis kulub muudetud hüvitiste garanteerimiseks. Selles ulatuses, milles hüvitised on juba garanteeritud kohe pärast kindlaksmääratud hüvitistega plaani kehtestamist või selle muutmist, kajastab (majandus)üksus möödunud tööalase kulutuse kohe.

▼M8

97 Möödunud tööalase teenistuse kulutus tekib siis, kui (majandus)üksus kehtestab kindlaksmääratud hüvitistega plaani, millega määratakse hüvitisi möödunud tööalase teenistuse eest, või muudab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi. Sellised muudatused on vastutasuks töötaja teenistuse eest vaadeldava perioodi jooksul, kuni asjaomased hüvitised on garanteeritud. Seepärast kajastab (majandus)üksus selle perioodi jooksul möödunud tööalase teenistuse kulutusi, kuigi kulutus on seotud töötaja tööalase teenistusega eelnevatel perioodidel. (Majandus)üksus mõõdab möödunud tööalase teenistuse kulutust kohustise muudatusena, mis tuleneb plaani muutmisest (vt paragrahv 64). Möödunud tööalase teenistuse kulutuse väärtus on negatiivne, kui (majandus)üksus muudab möödunud tööalase teenistuse eest määratavaid hüvitisi selliselt, et kindlaksmääratud hüvitise kohustus väheneb.

▼B

Paragrahvi 97 illustreeriv näide

(Majandus)üksusel on pensioniplaan, mis näeb ette igakuise pensioni maksmist 2 % iga tööaasta lõplikust palgast. Hüvitised muutuvad garanteerituks pärast viit tööaastat. 1. jaanuaril 20X5 tõstab (majandus)üksus pensioni 2,5 protsendile iga tööaasta lõplikust palgast alates 1. jaanuarist 20X1. Hüvitise suurendamise kuupäeval on 1. jaanuarist 20X1 kuni 1. jaanuarini 20X5 töötatud aja eest makstavate täiendavate hüvitiste nüüdisväärtus järgmine:

Töötajatele, kes on seisuga 1/1/X5 tööl olnud üle viie aasta	150
Töötajatele, kes on seisuga 1/1/X5 tööl olnud alla viie aasta (garanteerimiseni aega keskmiselt kolm aastat)	120
	270

▼B

(Majandus)üksus kajastab 150 kohe kuluna, sest need hüvitised on juba garanteeritud. (Majandus)üksus kajastab 120 kuluna lineaarselt kolme aasta jooksul alates 1. jaanuarist 20X5.

▼M8

98 Mõõdunud tööalase teenistuse kulutuse hulka ei kuulu:

a) tegelike ja varem eeldatud palgatõusude erinevuste mõju kohustusele maksta hüvitisi varasemate aastate tööalase teenistuse eest (mõõdunud tööalase teenistuse kulutust ei ole, sest kavandatavad palgad on aktuaarsetes eeldustes arvesse võetud);

b) (majandus)üksuse äranägemisel toimuvad ala- või ülehinnatud pensioni suurendamised, kui (majandus)üksusel on faktiline kohustus selliselt pensione suurendada (mõõdunud tööalase teenistuse kulutust ei ole, sest aktuaarsed eeldused võimaldavad selliseid suurenemisi);

c) hinnangud hüvitiste suurenemise kohta, mis tuleneb finantsaruannetes kajastatud aktuaarsetest kasumitest, kui (majandus)üksus on kas plaani formaalsete tingimuste (või neid tingimusi täiendavate faktiliste kohustuste) või seaduse kohaselt kohustatud kasutama kõiki plaani ülejääke plaanis osalejate heaks isegi siis, kui hüvitise suurendamine ei ole veel ametlikult kinnitatud (sellest tulenev kohustuse suurenemine on aktuaarne kahjum, mitte mõõdunud tööalase teenistuse kulutus, vt paragrahv 85 punkt b);

d) garanteeritud hüvitiste suurendamine, kui uusi hüvitisi või olemasolevate suurendamisi ei esine ja töötajad täidavad garanteerimise tingimusi (mõõdunud tööalase teenistuse kulutust ei ole, sest (majandus)üksus kajastas hüvitiste hinnangulised kulud jooksva tööalase teenistuse kulutusena sel ajal, kui tööd tehti) ja

e) edaspidise tööalase teenistuse eest saadavaid hüvitisi kahandavate plaani muudatuste mõju (kärped).

▼B

99 (Majandus)üksus kehtestab mõõdunud tööalase teenistuse kulutuste amortisatsioonikava, kui hüvitisi kehtestatakse või kui neid muudetakse. Ei ole otstarbekas pidada üksikasjalikku arvestust sellise amortisatsioonikava edaspidiste muudatuste kindlaksmääramise ja rakendamise üle. Pealegi on selline mõju tõenäoliselt oluline üksnes kärbete või arveldamise korral. Seetõttu muudab (majandus)üksus mõõdunud tööalase teenistuse kulutuste amortisatsioonikava üksnes kärbete või arveldamise korral.

100 Kui (majandus)üksus vähendab olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi, kajastatakse sellest tulenevat kindlaksmääratud hüvitiste kohustise vähenemist (negatiivse) mõõdunud tööalase teenistuse kulutusena sellise keskmise perioodi jooksul, mis kulub hüvitiste vähendatud osa garanteerimiseks.

101 Kui (majandus)üksus vähendab teatavaid olemasoleva kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt makstavaid hüvitisi ja samal ajal suurendab samadele töötajatele muid plaani kohaselt makstavaid hüvitisi, käsitab (majandus)üksus seda muudatust ühekordse netomuutusena.

▼B

Kajastamine ja mõõtmine: plaani varad

Plaani varade õiglane väärtus

102 Plaani varade õiglast väärtust vähendatakse paragrahvi 54 kohaselt ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatava summa kindlaksmääramisel. Kui turuhind puudub, leitakse plaani varade õiglane väärtus hinnangulisena; näiteks diskonteerides eeldatavad tulevased rahavood, kasutades diskontomäära, mis võtab arvesse nii plaani varadega kui ka nende lunastustähtajaga seotud riski või nende varade eeldatavat müümiskuupäeva (või, kui neil lunastustähtaeg puudub, siis vastava kohustuse arveldamiseni eeldatavasti kuluva aja pikkust).

103 Plaani varade hulka ei kuulu aruandvalt (majandus)üksuselt fondile tähtaegselt tasumata sissemaksed, samuti (majandus)üksuse poolt emiteeritud mittevõõrandatavad finantsinstrumendid, mida haldab fond. Plaani varasid vähendavad kõik fondi kohustised, mis ei ole seotud töötajate hüvitistega, näiteks võlad tarnijatele, muud võlad ja tuletisinstrumentidest tulenevad kohustised.

104 Kui plaani varade hulka kuuluvad tingimustele vastavad kindlustuslepingud, mis summade ja tähtaegade poolest vastavad täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavatele hüvitistele või osale neist, käsitatakse selliste kindlustuslepingute õiglase väärtusena vastavate kohustuste nüüdisväärtust, nii nagu kirjeldatud paragrahvis 54 (vähendades seda vajalikul määral, kui kindlustuslepingu kohaselt saada olevad summad ei ole tagasisaadavad täies ulatuses).

Hüvitised

104A Siis ja ainult siis, kui on praktiliselt kindel, et teine pool hüvitab mõningad või kõik kindlaksmääratud hüvitise kohustuse arveldamiseks vajalikud kulutused, kajastab (majandus)üksus oma hüvitise saamise õiguse eraldi varana. (Majandus)üksus mõõdab sellist vara õiglases väärtuses. Igas muus suhtes käsitab (majandus)üksus sellist vara samamoodi kui muid plaani varasid. Kindlaksmääratud hüvitistega plaaniga seotud kulutused võib ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitada hüvitisena kajastatud summa võrra väiksemana.

104B Mõnikord võib (majandus)üksus pöörduda mõnede või kõigi kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse arveldamiseks vajalike kulutuse hüvitamiseks teise poole, näiteks kindlustusandja poole. Paragrahvis 7 määratletud tingimustele vastavad kindlustuslepingud on plaani varad. (Majandus)üksus arvestab tingimustele vastavaid kindlustuslepinguid samamoodi kui kõiki muid plaani varasid ning paragrahvi 104A ei rakendata (vt paragrahvid 39–42 ja 104).

▼B

104C Kui kindlustusleping ei ole tingimustele vastav, ei ole see plaani vara. Selliseid juhtumeid vaadeldakse paragrahvis 104A: (majandus)üksus kajastab kindlustuslepinguga ette nähtud hüvitise saamise õigust eraldi varana ning seda ei arvata maha paragrahvi 54 kohaselt kajastatava kindlaksmääratud hüvitiste kohustise kindlaksmääramisel; igas muus suhtes käsitab (majandus)üksus sellist vara samamoodi kui plaani varasid. Eelkõige suurendatakse (vähendatakse) paragrahvi 54 kohaselt kajastatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustist selles ulatuses, milles kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest ja sellega seotud hüvitise saamise õigusest tulenevate aktuaarsete kasumite (kahjumite) kumulatiivne netomäär jääb kajastamata kooskõlas paragrahvidega 92 ja 93. Paragrahvi 120A punkti f alapunktis iv nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldaks finantsaruandes lühidalt hüvitise saamise õiguse ja vastava kohustuse vahelist sidet.

Paragrahve 104A–104C illustreeriv näide

Kohustuse nüüdisväärtus	1 241
Kajastamata aktuaarsed kasumid	17
►**M5** Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud kohustis	1 258
Kindlustuslepingutest tulenevad õigused, mis summade ja tähtaegade poolest vastavad täpselt osale plaani kohaselt makstavatest hüvitistest. Nende hüvitiste nüüdisväärtus on 1 092.	1 092

Kajastamata aktuaarsed kasumid summas 17 on kohustusest ja hüvitise saamise õigusest tulenevate aktuaarsete kasumite kumulatiivsed netosummad.

104D Kui hüvitise saamise õigus tuleneb kindlustuslepingust, mis summade ja tähtaegade poolest vastab täpselt kõikidele plaani kohaselt makstavate hüvitistele või osale neist, käsitatakse selliste hüvitise saamise õiguste õiglase väärtusena asjakohaste võlgade nüüdisväärtust, nii nagu kirjeldatud paragrahvis 54 (vähendades seda vajalikul määral, kui hüvitis ei kuulu tasumisele täies ulatuses).

Tulu plaani varadelt

105 Eeldatav tulu plaani varadest on ►**M5** kasumis või kahjumis ◄ kajastatud kulude üks komponent. Plaani varadest eeldatavasti saadava tulu ja tegeliku saadud tulu erinevus on aktuaarne kasum või kahjum; see arvestatakse kindlaksmääratud hüvitiste kohustusest tulenevate aktuaarsete kasumite ja kahjumite hulka selle netosumma kindlaksmääramisel, millega võrreldakse paragrahvis 92 sätestatud „koridori” 10-protsendilisi piire.

106 Plaani varadest saadav eeldatav tulu põhineb perioodi alguses kogu vastavate kohustuste kehtivusaja tulude suhtes valitsevatel turuootustel. Plaani varadest saadava eeldatava tulu puhul võetakse arvesse perioodi jooksul plaani varade õiglases väärtuses aset leidnud muudatusi seoses fondi tehtud tegelike sissemaksete ja fondist tegelikult välja makstud hüvitistega.

▼B

Paragrahvi 106 illustreeriv näide

1. jaanuaril 20X1 oli plaani varade õiglane väärtus 10 000 ja kajastamata aktuaarsete kasumite kumulatiivne netomäär 760. 30. juunil 20X1 maksti plaanist välja hüvitisi summas 1 900 ja saadi sissemakseid summas 4 900. 31. detsembril 20X1 oli plaani varade õiglane väärtus 15 000 ja kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus 14 792. Kohustusest tulenev aktuaarne kahjum aastal 20X1 oli 60.

1. jaanuaril 20X1 koostas aruandev (majandus)üksus selle kuupäeva turuhindade alusel järgmised hinnangud:

	%
Intressi- ja dividenditulu fondi maksude maksmise järel	9,25
Plaani varadest saadud realiseeritud ja realiseerimata tulu (pärast maksu)	2,00
Halduskulud	(1,00)
Eeldatav tasuvus	10,25
Aastal 20X1 oli plaani varadest eeldatavasti saadav ja tegelikult saadud tulu järgmine:	
10,25-protsendiline tulu 12 kuu jooksul hoitud 10 000-lt	*1 025*
5-protsendiline tulu kuue kuu jooksul hoitud 3 000-lt (vastab 10,25 protsendile aastatulule, arvestatuna kumulatiivselt iga kuue kuu järel)	*150*
Eeldatav tulu plaani varadest aastal 20X1	*1 175*
Plaani varade õiglane väärtus 31. detsembril 20X1	*15 000*
Plaani varade õiglase väärtuse mahaarvamine 1. jaanuaril 20X1	*(10 000)*
Saadud sissemaksete mahaarvamine	*(4 900)*
Makstud hüvitiste lisamine	*1 900*
Tegelik tulu plaani varadest	*2 000*

Plaani varadest eeldatavasti saadava tulu (1 175) ja tegelikult saadud tulu (2 000) erinevus on aktuaarne kasum 825. Seega on kajastamata kumulatiivsete aktuaarsete kasumite netomäär 1 525 (760 pluss 825 miinus 60). Paragrahvi 92 kohaselt seatakse „koridori" piirideks 1 500 (suurem järgmistest: i) 10 % 15 000-st ja ii) 10 % 14 792-st). Järgmisel aastal (20X2) kajastab (majandus)üksus ►**M5** *kasumis või kahjumis* ◄ *aktuaarse kasumina 25 (1 525 miinus 1 500), mis jagatakse asjaomaste töötajate eeldatava töövõimelise eluea pikkusega.*

Aastal 20X2 plaani varadest saadav eeldatav tulu põhineb kuupäeval 1/1/X2 kogu vastavate kohustuste kehtivusajal tulude suhtes valitsevatel turuootustel.

▼B

107 Määrates kindlaks plaani varadest saadavat eeldatavat ja tegelikku tulu, arvab (majandus)üksus maha eeldatavad halduskulud, välja arvatud need, mis sisalduvad kohustuse mõõtmiseks kasutatavates aktuaarsetes eeldustes.

Äriühendused

108 Äriühenduses kajastab (majandus)üksus varad ja kohustised, mis tulenevad töösuhete lõpetamise järgsetest hüvitistest, kohustuse nüüdisväärtuses, millest on maha arvatud plaani varade õiglane väärtus (vt IFRS 3 „Äriühendused"). Kohustuse nüüdisväärtus sisaldab kõiki järgmisi komponente, isegi siis, kui omandatav ei olnud neid omandamise kuupäeval veel kajastanud:

a) enne omandamise kuupäeva tekkinud aktuaarsed kasumid ja kahjumid (olenemata sellest, kas need jäävad 10-protsendilise „koridori" sisse või mitte);

b) enne omandamise kuupäeva tekkinud möödunud tööalase teenistuse kulutused, mis tulenevad hüvitiste muutmisest või plaani kasutuselevõtust, ja

c) summad, mida omandatud (majandus)üksus ei ole kajastanud kooskõlas paragrahvi 155 punktis b esitatud üleminekusätetega.

Kärped ja arveldused

109 (Majandus)üksus kajastab kindlaksmääratud hüvitistega plaani kärbetest või arveldusest tulenevaid kasumeid või kahjumeid siis, kui sellised kärped või arveldused aset leiavad. Kärbetest või arveldusest tulenev kasum või kahjum hõlmab:

a) kõiki kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse muutusi;

b) kõiki plaani varade õiglase väärtuse muutusi;

c) kõiki aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid ning möödunud tööalase teenistuse kulutust, mida paragrahvide 92 ja 96 kohaselt ei ole varem kajastatud.

110 Enne kärpe või arvelduse mõju kindlaksmääramist mõõdab (majandus)üksus uuesti kohustuse suurust (ja sellega seotud plaani varasid, kui neid on), kasutades selle hetke aktuaarseid eeldusi (sealhulgas turul valitsevaid intressimäärasid ja muid valitsevaid turuhindu).

▼M8

111 Kärbe toimub siis, kui (majandus)üksus:

a) on selgelt kohustunud oluliselt vähendama plaaniga hõlmatud töötajate arvu või

b) muudab kindlaksmääratud hüvitistega plaani tingimusi selliselt, et oluline osa sel hetkel töötavate töötajate edaspidisest tööalasest teenistusest ei anna enam õigust hüvitisi saada või annab õiguse saada üksnes vähendatud hüvitisi.

Kärbe võib tuleneda üksikjuhtumist, näiteks tehase sulgemine, tegevuse katkemine või plaani lõpetamine või peatamine või tulevaste palgatõusude möödunud tööalase teenistusega seotuse määra vähenemine. Kärped on sageli seotud restruktureerimisega. Sel juhul käsitleb (majandus)üksus kärbet samal ajal kui sellega seotud restruktureerimist.

▼M8

111A Kui plaani muudatus vähendab hüvitisi, on kärbe ainult edaspidise tööalase teenistuse eest saadavate hüvitiste vähenduse mõju. Möödunud tööalase teenistuse eest saadavate hüvitiste vähenduse mõju on negatiivne möödunud tööalaste teenistuse kulu.

▼B

112 Arveldus leiab aset siis, kui (majandus)üksus astub tehingutesse, millega kaotatakse kõik kindlaksmääratud hüvitistega plaani kohaselt ette nähtud edaspidised juriidilised või faktilised kohustused hüvitiste maksmiseks või osa neist, näiteks siis, kui plaani osalistele või nende osaliste nimel sooritatakse ühekordne rahaline väljamakse vastutasuks nende õiguse eest saada määratud töösuhtejärgseid hüvitisi.

113 Mõnedel juhtudel omandab (majandus)üksus kindlustuslepingu, et rahastada mõningaid või kõiki töötajate hüvitisi, mis on seotud töötaja tööalase teenistusega käesoleval perioodil ja eelnevatel perioodidel. Sellise lepingu võtmine ei ole arveldus, kui (majandus)üksus säilitab juriidilise või faktilise kohustuse (vt paragrahv 39) maksta täiendavaid summasid siis, kui kindlustusandja ei maksa kindlustuslepingus sätestatud töötajate hüvitisi. Paragrahvid 104A–104D käsitlevad kindlustuslepingutega ette nähtud selliste hüvitise saamise õiguste kajastamist ja mõõtmist, mis ei ole plaani varad.

114 Koos kärpega toimub arveldus siis, kui plaan lõpetatakse nii, et kohustus arveldatakse ja plaan likvideeritakse. Plaani lõpetamine ei ole aga kärbe või arveldus juhul, kui plaan asendatakse uue plaaniga, mis pakub olemuselt samasuguseid hüvitisi.

115 Kui kärbe puudutab ainult mõningaid plaaniga hõlmatud töötajaid või kui täidetakse üksnes osa kohustusest, sisaldab kasum või kahjum proportsionaalse osa varem kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutusest ning aktuaarsetest kasumitest ja kahjumitest (ja ülekantavatest summadest, mis jäävad kajastamata paragrahvi 155 punkti b kohaselt). Proportsionaalse osa suurus määratakse kindlaks kohustuse nüüdisväärtuse suuruse põhjal enne ja pärast kärbet või arveldust, välja arvatud juhul, kui asjaoludest tingituna on otstarbekam aluseks võtta midagi muud. Näiteks võib osutuda otstarbekaks kasutada plaani kärpest või arveldusest tulenevat kasumit kõigepealt selleks, et elimineerida selle plaaniga seotud kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus.

Paragrahvi 115 illustreeriv näide

(Majandus)üksus lõpetab ühe tegevussegmendi tegevuse ja selle segmendi töötajad ei teeni enam hüvitisi. See on kärbe ilma arvelduseta. Kasutades selle hetke aktuaarseid eeldusi (kaasa arvatud turul valitsevad intressimäärad ja muud valitsevad turuhinnad) vahetult enne kärbet, on (majandus)üksuse kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse netomäär 1 000, plaani varade õiglane väärtus 820 ja kajastamata aktuaarsete eelduste kumulatiivne netosumma 50. (Majandus)üksus rakendas käesolevat standardit esmakordselt aasta tagasi. See suurendas kohustiste netomäära 100 võrra, mida (majandus)üksus otsustas kajastada viie aasta jooksul (vt paragrahvi 155 punkt b). Kärbe vähendab kohustuse nüüdisväärtuse netomäära 100 võrra, saades tulemuseks 900.

▼B

Varem kajastamata aktuaarsetest kasumitest ja ülekantavatest summadest 10 % (100 / 1 000) on seotud kohustuse selle osaga, mis elimineeriti kärpe tõttu. Seega on kärpe mõju järgmine:

	Enne kärbet	*Kärpest tulenev kasum*	*Pärast kärbet*
Kohustuse nüüdisväärtuse netosumma	*1 000*	*(100)*	*900*
Plaani varade õiglane väärtus	*(820)*	*—*	*(820)*
	180	*(100)*	*80*
Kajastamata aktuaarsed kasumid	*50*	*(5)*	*45*
Kajastamata ülekantavad summad (100 × 4/5)	*(80)*	*8*	*(72)*
►**M5** *Finantsseisundi aruandes* ◄ *kajastatud kohustise netomäär*	*150*	*(97)*	*53*

Esitusviis

Saldeerimine

116 (Majandus)üksus saldeerib ühe plaani vara ja teise plaani kohustise siis ja ainult siis, kui:

a) (majandus)üksusel on juriidilist jõudu omav õigus kasutada ühe plaani ülejääki teise plaani võlgade katteks ja

b) (majandus)üksus kavatseb kohustusi täita netosummana või samaaegselt realiseerida ühe plaani ülejäägi ning täita teise plaani kohustuse.

117 Saldeerimise kriteeriumid on sarnased IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine” kehtestatud kriteeriumitega finantsinstrumentide kohta.

Lühi- ja pikaajaliste elementide eristamine

118 Mõned (majandus)üksused eristavad käibevara ja lühiajalisi kohustisi põhivarast ja pikaajalistest kohustistest. Käesoleva standardiga ei sätestata, kas (majandus)üksus peab eristama töösuhtejärgsetest hüvitistest tulenevate varade ja kohustiste lühi- ja pikaajalisi elemente või mitte.

Töösuhtejärgsete hüvitiste kulutuste finantskomponendid

119 Käesoleva standardiga ei sätestata, kas (majandus)üksus peab esitama jooksva tööalase teenistuse kulutuse, intressikulu ja plaani varadelt saadava tulu ►**M5** koondkasumi aruande ◄ ühe tulu- või kulukirje komponentidena või mitte.

Avalikustamine

120 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata tema kindlaksmääratud hüvitistega plaanide olemust ja perioodi jooksul nendes plaanides toimunud muutuste finantsmõju.

▼M5

120A (Majandus)üksus avalikustab järgmise informatsiooni kindlaksmääratud hüvitistega plaanide kohta:

▼B

a) (majandus)üksuse arvestusmeetodid aktuaarsete kasumite ja kahjumite kajastamiseks;

b) plaani liigi üldkirjeldus;

c) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse alg- ja lõppsaldode võrdlus, vajaduse korral näidates eraldi perioodi jooksul esinenud mõjud, mis tulenevad igast järgmisest komponendist:

i) jooksva tööalase teenistuse kulutus;

ii) intressikulu;

iii) plaanis osalejate sissemaksed;

iv) aktuaarsed kasumid ja kahjumid;

v) välisvaluuta kursimuutused plaanidest, mis on mõõdetud (majandus)üksuse esitusvaluutast erinevas valuutas;

vi) makstud hüvitised;

vii) möödunud tööalase teenistuse kulutus;

viii) äriühendused;

ix) kärped ja

x) arveldused;

d) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse analüüs summadena, mis tulenevad täielikult rahastamata plaanidest, ja summadena, mis tulenevad täielikult või osaliselt rahastatud plaanidest;

e) plaani varade õiglase väärtuse alg- ja lõppsaldode võrdlus ning paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud kõikide hüvitise saamise õiguste alg- ja lõppsaldode võrdlus, vajaduse korral näidates eraldi perioodi jooksul esinenud mõjud, mis tulenevad igast järgmisest komponendist:

i) eeldatav tulu plaani varadelt;

ii) aktuaarsed kasumid ja kahjumid;

iii) välisvaluuta kursimuutused plaanidest, mis on mõõdetud esitusvaluutast erinevas valuutas;

iv) tööandja sissemaksed,

v) plaanis osalejate sissemaksed;

vi) makstud hüvitised;

vii) äriühendused ja

(viii) arveldused;

f) punktis c toodud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtuse ja punktis e toodud plaani varade õiglase väärtuse võrdlus ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud varade ja kohustiste suhtes, näidates vähemalt järgmised andmed:

i) ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata aktuaarsete kasumite ja kahjumite netosummasid (vt paragrahv 92);

▼B

ii) ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata möödunud tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahv 96);

iii) kõik summad, mida ei ole kajastatud varana paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu tõttu;

iv) paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud hüvitise saamise õiguste õiglane väärtus ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ (koos lühikese kirjeldusega hüvitise saamise õiguse ja sellega seotud kohustuse vahelise seose kohta) ja

v) muud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summad;

g) ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud kulude kogusumma kõikide järgmiste komponentide kohta ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirjed, kus need sisalduvad:

i) jooksva tööalase teenistuse kulutus;

ii) intressikulu;

iii) eeldatav tulu plaani varadelt;

iv) eeldatav tulu paragrahv 104A kohaselt varana kajastatud hüvitise saamise õigustelt;

v) aktuaarsed kasumid ja kahjumid;

vi) möödunud tööalase teenistuse kulutus;

vii) mis tahes kärbete või arvelduste mõju ja

viii) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu mõju;

▼M5

h) muus koondkasumis kajastatud kogusumma iga järgneva komponendi kohta:

▼B

i) aktuaarsed kasumid ja kahjumid ja

ii) paragrahvi 58 punktis b sätestatud piirangu mõju.

▼M5

i) (majandus)üksuste puhul, mis vastavalt paragrahvile 93A kajastavad aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid muus koondkasumis, muus koondkasumis kajastatud aktuaarsete kasumite ja kahjumite kumulatiivse summa;

▼B

j) iga plaani varade põhiliigi puhul, mille hulka kuuluvad, kuid mitte ainult, omakapitaliinstrumendid, võlainstrumendid, kinnisvara ja kõik muud varad, iga sellise põhiliigi protsendimäär või summa kõikide plaani varade õiglasest väärtusest;

k) plaani varade õiglases väärtuses sisalduvad summad järgmiste komponentide kohta:

i) kõik (majandus)üksuse finantsinstrumentide liigid ja

ii) kogu (majandus)üksuse kasutuses olev kinnisvara või muu vara.

▼B

l) selgitus varadest saadava eeldatava koondtulumäära, sh plaani varade põhiliikide mõju määramiseks kasutatud aluse kohta;

m) tegelik tulu plaani varadelt, samuti tegelik tulu paragrahvi 104A kohaselt varana kajastatud hüvitise saamise õigustelt;

n) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kasutusel olevad peamised aktuaarsed eeldused, kohaldatavuse korral muu hulgas järgmine:

i) diskontomäärad;

ii) kõikide plaani varade eeldatavad tulumäärad finantsaruannetes esitatud perioodide lõikes;

iii) paragrahvi 104A kohaselt kõikide varana kajastatud hüvitise saamise õiguste eeldatavad tulumäärad finantsaruannetes esitatud perioodide lõikes;

iv) eeldatavad palgatõusumäärad (ja indeksite või muude selliste muutujate muutused, mis on plaani formaalsete või faktiliste tingimustega määratud hüvitiste edaspidise suurendamise aluseks);

v) suundumused arstiabi maksumuses ja

vi) muud olulised kasutatud aktuaarsed eeldused.

(Majandus)üksus esitab kõik aktuaarsed eeldused absoluutmäärades (näiteks absoluutsete protsendimääradena) ja mitte üksnes erinevate protsendimäärade või muude muutujate vahena;

o) eeldatud arstiabi maksumuse ühe protsendipunkti suuruse suurenemise mõju ja ühe protsendipunkti suuruse vähenemise mõju järgmisele:

i) jooksva tööalase teenistuse kulutuse ja töösuhtejärgse arstabi perioodilise netomaksumuse intressikulude komponentide kogusumma ja

ii) töösuhtejärgsete akumuleerunud hüvitiste kohustus arstiabi maksumuse eest.

Kõnealuse avalikustamise eesmärgil käsitletakse kõiki teisi eeldusi konstantsena. Suure inflatsiooniga keskkonnas toimivate plaanide puhul avalikustatakse eeldatud arstiabi maksumuse sellise protsentuaalse suurenemise või vähenemise mõju, mis on võrdväärne ühe protsendipunkti mõjuga väikese inflatsiooniga keskkonnas;

p) käesoleva aruandeaasta ja eelmise nelja aruandeaasta summad järgmise osas:

i) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus, plaani varade õiglane väärtus ja plaani üle- või puudujääk ja

▼B

ii) kogemuspõhised korrigeerimised, mis tulenevad:

A) plaani kohustised väljendatuna kas 1) summana või 2) protsendina plaani kohustistest ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ja

B) plaani varad väljendatuna kas 1) summana või 2) protsendina plaani varadest ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄;

q) tööandja parim hinnang, niipea kui seda on võimalik usaldusväärselt kindlaks määrata, pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ algaval aruandeaastal plaani eeldatavasti tasutavate sissemaksete kohta.

121 Paragrahvi 120A punktis b nõutakse plaani liigi üldkirjeldust. Selline kirjeldus eristab näiteks kindlasummalisel palgal põhinevaid pensioniplaane lõplikul palgal põhinevatest pensioniplaanidest ja töösuhtejärgsetest arstiabiplaanidest. Plaani kirjeldus sisaldab ka mitteformaalset praktikat, millega kaasneb faktiline kohustus, mis sisaldub kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse mõõtmises kooskõlas paragrahviga 52. Üksikasjalikumaid andmeid ei nõuta.

122 Kui (majandus)üksusel on mitu kindlaksmääratud hüvitistega plaani, võib andmed esitada kokkuvõtlikult, iga plaani kohta eraldi või rühmitatuna nii, nagu peetakse otstarbekaks. Võib osutuda otstarbekaks eristada rühmi näiteks järgmiste kriteeriumite alusel:

a) plaanide geograafiline asukoht, näiteks kodumaiste ja välismaiste plaanide eristamine, või

b) selle alusel, kas plaanid sisaldavad oluliselt erinevaid riske, näiteks eristades kindlasummalisel palgal põhinevaid pensioniplaane lõplikul palgal põhinevatest plaanidest ja töösuhtejärgsetest arstiabiplaanidest.

Kui (majandus)üksus esitab mitme plaani kohta kokkuvõtlikud andmed, siis esitatakse need kaalutud keskmistena või suhteliselt kitsaste vahemikena.

123 Paragrahvis 30 nõutakse täiendavaid andmeid selliste mitut tööandjat hõlmavate plaanide kohta, mida käsitatakse kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

124 Kui IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus järgmise teabe:

a) tehingute kohta seotud osapoolte ja töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide vahel ning

b) juhtkonna võtmeisikute töösuhtejärgsete hüvitiste kohta.

125 Kui IAS 37 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe töösuhtejärgsete hüvitiste kohustusest tulenevate tingimuslike kohustiste kohta.

MUUD PIKAAJALISED TÖÖTAJATE HÜVITISED

126 Muud pikaajalised töötajate hüvitised on näiteks:

a) pikaajalised kompenseeritavad puudumised, näiteks pikaajalise töötamise eest antav puhkus või teadustööks võetav puhkus;

▼B

b) tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise töötamisega seotud hüvitised;

c) pikaajalised invaliidsushüvitised;

d) kasumiosalus ja boonused, mis kuuluvad maksmisele kaheteist kuu või pikema aja jooksul pärast selle perioodi lõppu, mil töötaja asjakohast tööalast teenust osutas, ja

e) edasi lükkunud kompensatsioonid, mida makstakse kaheteist kuu või pikema aja jooksul alates selle perioodi lõpust, mil see välja teeniti.

127 Üldjuhul ei kaasne muude pikaajaliste töötajate hüvitiste mõõtmisega samal määral ebakindlust kui töösuhtejärgsete hüvitiste mõõtmisega. Lisaks sellele tekitab muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kasutuselevõtt või nende muutmine harva olulisi möödunud tööalase teenistuse kulutusi. Neil põhjustel nõutakse käesoleva standardiga muude pikaajaliste töötajate hüvitiste arvestamisel lihtsustatud meetodi kasutamist. See meetod erineb töösuhtejärgsete hüvitiste arvestamise meetodist järgmiselt:

a) aktuaarsed kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe ja „koridori" ei rakendata ja

b) kõik möödunud tööalase teenistuse kulutused kajastatakse kohe.

Kajastamine ja mõõtmine

128 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kohustisena kajastatud summa on järgmiste summade netokogusumma:

a) kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ (vt paragrahv 64);

b) miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄, millest tulenevad kohustused tuleb täita otseselt (vt paragrahvid 102–104).

Selle kohustise mõõtmisel rakendab (majandus)üksus paragrahve 49–91, välja arvatud paragrahvid 54 ja 61. Hüvitise saamise õiguse kajastamisel ja mõõtmisel rakendab (majandus)üksus paragrahvi 104A.

129 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste puhul kajastab (majandus)üksus järgmiste summade netokogusumma kuluna või (paragrahvi 58 kohaselt) tuluna, välja arvatud selles ulatuses, milles mõne muu standardiga nõutakse või lubatakse arvestada vara soetusmaksumuse hulka:

a) jooksva tööalase teenistuse kulutus (vt paragrahvid 63–91);

b) intressikulu (vt paragrahv 82);

c) eeldatava tulu kõikidest plaani varadest (vt paragrahvid 105–107) ja kõikidest varana kajastatud hüvitise saamise õigustest (vt paragrahv 104A);

d) aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid, mida kõiki kajastatakse kohe;

e) möödunud tööalase teenistuse kulutusi, mida kõiki kajastatakse kohe, ja

f) mis tahes kärbete või arvelduste mõju (vt paragrahvid 109 ja 110).

▼B

130 Muude pikaajaliste töötajate hüvitiste üks vorm on pikaajalised invaliidsushüvitised. Kui hüvitise määr sõltub tööalase teenistuse pikkusest, tekib kohustus tööalase teenuse osutamisel. Selle kohustuse mõõtmisel võetakse arvesse, kui tõenäoline on väljamaksmine ja kui pika aja jooksul väljamaksmine eeldatavasti peab toimuma. Kui hüvitise suurus on kõikidele invaliidistunud töötajaile ühesugune, olenemata tööalase teenistuse kestusest, kajastatakse nende hüvitiste eeldatav maksumus siis, kui pikaajalist invaliidsust põhjustav juhtum aset leiab.

Avalikustamine

131 Kuigi käesoleva standardiga ei nõuta spetsiifilise teabe avalikustamist pikaajaliste töötajate hüvitiste kohta, võidakse teabe avalikustamist nõuda teiste standarditega, näiteks kui sellistest hüvitistest tulenev kulu on oluline ja seega oleks avalikustamine nõutud kooskõlas IAS 1-ga. Kui see on nõutud IAS 24-ga, avalikustab (majandus)üksus teabe muude pikaajaliste töötajate hüvitiste kohta juhtkonna võtmeisikutele.

TÖÖSUHTE LÕPETAMISE HÜVITISED

132 Käesolevas standardis käsitletakse töösuhte lõpetamise hüvitisi muudest töötajate hüvitistest eraldi, kuna kohustust tekitav sündmus on töösuhte lõpetamine, mitte töötaja tööalane teenistus.

Kajastamine

133 (Majandus)üksus kajastab töösuhte lõpetamise hüvitisi kohustisena ja kuluna siis ja ainult siis, kui (majandus)üksus on selgelt kohustunud:

a) lõpetama töösuhte töötaja või töötajate rühmaga enne tavapärast pensionile jäämise kuupäeva; või

b) pakkuma töösuhte lõpetamise hüvitisi, et soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist.

134 (Majandus)üksus on selgelt kohustunud töösuhte lõpetama siis ja ainult siis, kui (majandus)üksusel on olemas üksikasjalik formaalne kava töösuhte lõpetamiseks ning kui (majandus)üksusel ei ole reaalselt võimalik sellest taganeda. Üksikasjalik kava hõlmab vähemalt järgmist:

a) selliste töötajate asukoht, funktsioon ja hinnanguline arv, kelle tööalane teenistus kavatsetakse lõpetada;

b) töösuhte lõpetamise hüvitiste suurused iga ametikoha liigi või tegevusala lõikes ja

c) plaani rakendamise aeg. Rakendamine algab võimalikult peatselt ja toimub nii kiiresti, et oluliste muutuste tekkimine plaani ei oleks tõenäoline.

▼B

135 (Majandus)üksusel võib olla kohustus teha töötajale töösuhte lõpetamisel väljamakseid (või pakkuda muid hüvitisi) kooskõlas seadustega, töötajate või nende esindajatega sõlmitud lepingute või muude kokkulepetega või faktilise kohustusega, mis põhineb senisel äritegevuse praktikal, taval või tingituna soovist käituda õiglaselt. Sellised maksed on töösuhte lõpetamise hüvitised. Töösuhte lõpetamise hüvitised on enamasti ühekordsed väljamaksed, kuid sisaldavad mõnikord ka:

a) pensionihüvitiste või muude töösuhtejärgsete hüvitiste suurendusi kas kaudselt töötajate hüvitiste plaani kaudu või otseselt ja

b) palka kuni kindlaksmääratud etteteatamisperioodi lõpuni, kui töötaja ei osuta edaspidi (majandus)üksusele majanduslikku kasu toovaid tööalaseid teenuseid.

136 Mõningaid töötajate hüvitisi makstakse olenemata põhjusest, miks töötaja töölt lahkub. Selliste hüvitiste maksmine on kindel (eeldades, et teatavad garanteerimist või minimaalset teenistust käsitlevad tingimused on täidetud), kuid nende väljamaksmise aeg ei ole kindel. Kuigi selliseid hüvitisi käsitatakse mõningates riikides töösuhte lõpetamise hüvitistena või lisahüvistena, on pigem tegemist töösuhtejärgsete hüvitistega, mitte töösuhte lõpetamise hüvitistega, ja (majandus)üksus arvestab neid töösuhtejärgsete hüvitistena. Mõned (majandus)üksused pakuvad töötaja vabatahtliku töösuhte lõpetamise korral väiksemat hüvitist (sisuliselt töösuhtejärgset hüvitist), kui (majandus)üksuse algatusel toimuva mittevabatahtliku töösuhte lõpetamise korral. Täiendav hüvitis, mida makstakse mittevabatahtliku töösuhte lõpetamise korral, on töösuhte lõpetamise hüvitis.

137 Töösuhte lõpetamise hüvitised ei anna (majandus)üksusele tulevast majanduslikku kasu ning neid kajastatakse kohe kuluna.

138 Töösuhte lõpetamise hüvitiste kajastamisel võib (majandus)üksusel olla vaja arvestada ka pensionihüvitiste või muude töötajate hüvitiste kärpimist (vt paragrahv 109).

Mõõtmine

139 Kui töösuhte lõpetamise hüvitiste maksetähtaeg saabub enam kui kaksteist kuud pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, diskonteeritakse need, kasutades paragrahvis 78 kindlaksmääratud diskontomäära.

140 Kui on tehtud pakkumine eesmärgiga soodustada vabatahtlikku töölt lahkumist, võetakse töösuhte lõpetamise hüvitiste mõõtmise aluseks selliste töötajate arv, kes selle pakkumise eeldatavasti vastu võtavad.

Avalikustamine

141 Kui selliste töötajate arv, kes võtavad vastu pakutavad töösuhte lõpetamise hüvitised, ei ole selge, on tegemist tingimusliku kohustisega. Lähtuvalt IAS 37 nõuetest avalikustab (majandus)üksus teabe tingimuslike kohustise kohta, välja arvatud juhul, kui selle arveldamine ei ole tõenäoline.

142 Nagu nõutud IAS 1-s, avalikustab (majandus)üksus kulu olemuse ja summa, kui tegemist on olulise kuluga. Töösuhete lõpetamise hüvitistega võivad kaasneda kulud, mis tuleb avalikustada, et sellele nõudele vastata.

▼B

143 Juhtudel, mil IAS 24 seda nõuab, avalikustab (majandus)üksus teabe juhtkonna võtmeisikutele makstavate töösuhte lõpetamise hüvitiste kohta.

144–152 Kehtetu

ÜLEMINEKUSÄTTED

153 Käesolev osa sätestab kindlaksmääratud hüvitistega plaani käsitlemise üleminekuperioodil. Kui (majandus)üksus käesoleva standardi esmakordselt muude töötajate hüvitiste suhtes kasutusele võtab, rakendab ta IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead".

154 Käesoleva standardi esmakordsel kasutuselevõtul määrab (majandus)üksus oma kindlaksmääratud hüvitistega plaanide üleminekukohustise sel kuupäeval järgmiselt:

a) kohustuse nüüdisväärtus kasutuselevõtu päeval (vt paragrahv 64);

b) miinus selliste plaani varade (kui neid on) õiglane väärtus esmakordse kasutuselevõtu kuupäeval, millest tulenevad kohustused täidetakse otseselt (vt paragrahvid 102–104);

c) miinus kõik möödunud tööalase teenistuse kulutused paragrahvi 96 kohaselt, mis kajastatakse hilisematel perioodidel.

155 Kui üleminekukohustis on suurem kui kohustis, mis oleks samal kuupäeval kajastatud (majandus)üksuse varasema arvestusmeetodi kohaselt, teeb (majandus)üksus tühistamatu otsuse kajastada seda suurenemist osana oma kindlaksmääratud hüvitiste kohustisest paragrahvi 54 kohaselt:

a) viivitamata, kooskõlas IAS 8-ga või

b) kuluna lineaarselt kuni viie aasta jooksul alates standardi esmakordsest kasutuselevõtust. Kui (majandus)üksus valib variandi b, peab ta:

i) ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud varade mõõtmisel rakendama paragrahvi 58 punktis b kirjeldatud ülempiiri;

ii) avalikustama ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄: 1) kajastamata suurenemise summa ja 2) käesoleval perioodil kajastatud summa;

iii) piirama edaspidiste aktuaarsete kasumite (aga mitte negatiivse möödunud tööalase teenistuse kulutuse) kajastamist järgmiselt. Kui aktuaarne kasum tuleb kajastada paragrahvide 92 ja 93 kohaselt, kajastab (majandus)üksus selle aktuaarse kasumi üksnes sellises ulatuses, milles kajastamata aktuaarsete kasumite kumulatiivne netosumma (enne selle aktuaarse kasumi kajastamist) ületab üleminekukohustise kajastamata osa suuruse, ja

iv) võtta kõnealune üleminekukohustise kajastamata osa arvesse mis tahes edaspidise kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel arvelduse või kärpe tulemusel.

Kui üleminekukohustis on väiksem kui kohustis, mis oleks samal kuupäeval kajastatud (majandus)üksuse eelneva arvestusmeetodi kohaselt, kajastab (majandus)üksus selle vähendamise kohe kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

156 Käesoleva standardi esmakordsel kasutuselevõtul sisaldab arvestusmeetodi muutus varasematest perioodidest tulenevaid kõiki aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid, isegi juhul, kui need kuuluvad paragrahvis 92 sätestatud 10-protsendilise „koridori” alla.

Paragrahve 154 ja 156 illustreeriv näide

31. detsembril 1998 on (majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ penisonikohustis 100. (Majandus)üksus võtab standardi kasutusele 1. jaanuaril 1999, mil standardi kohase kohustuse nüüdisväärtus on 1 300 ja plaani varade õiglane väärtus on 1 000. 1. jaanuaril 1993 suurendas (majandus)üksus pensione (garanteerimata hüvitiste maksumus: 160; sel kuupäeval garanteerimiseni jäänud aja keskmine pikkus: 10 aastat).

Ülemineku mõju on järgmine:

Kohustuse nüüdisväärtus	*1 300*
Plaani varade õiglane väärtus	*(1 000)*
Miinus: möödunud tööalase teenistuse kulutus, mis kajastatakse hilisematel perioodidel (160 x 4/10)	*(64)*
Üleminekukohustis	*236*
Juba kajastatud kohustis	*100*
Kohustise suurenemine	*136*

(Majandus)üksus võib valida, kas kajastada suurenemist summas 136 kohe või viie aasta jooksul. Valikut ei saa muuta.

31. detsembril 1999 on käesoleva standardi kohaselt kohustuse nüüdisväärtus 1 400 ja plaani varade õiglane väärtus 1 050. Kajastamata aktuaarsete kasumite kumulatiivne netosumma alates standardi kasutuselevõtust on 120. Plaanis osalevate töötajate eeldatav keskmine töövõimeline iga oli kaheksa aastat. (Majandus)üksus rakendab põhimõtet, mille kohaselt kõik aktuaarsed kasumid ja kahjumid kajastatakse kohe, nagu lubatud paragrahviga 93.

Paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii sätestatud ülempiiri mõju on järgmine:

Kajastamata aktuaarsete kasumite kumulatiivne netosumma	*120*
Üleminekukohustiste kajastamata osa (136 x 4/5)	*(109)*
Maksimaalne kajastatav kasum (paragrahvi 155 punkti b alapunktis iii)	*11*

JÕUSTUMISKUUPÄEV

157 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavaid perioode, välja arvatud paragrahvides 159–159C sätestatu puhul. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit pensionihüvitiste suhtes finantsaruannetes, mis hõlmavad enne 1. jaanuari 1999 algavaid perioode, siis avalikustab (majandus)üksus, et 1993. aastal kasutusele võetud IAS 19 „Pensionihüvitistega seotud kulud” asemel on rakendatud käesolevat standardit.

▼B

158 Käesoleva standardiga asendatakse 1993. aastal kinnitatud IAS 19 „Pensionihüvitistega seotud kulud”.

159 Aruandeaasta finantsaruannete ([1]) suhtes, mis hõlmavad 1. juulil 2001 või hiljem algavaid perioode, kehtib järgmine:

a) plaani varade parandatud määratlus paragrahvi 7 kohaselt ja sellega seotud pikaajaliste töötajate hüvitiste fondidesse kuuluvate varade ja tingimustele vastavate kindlustuslepingute määratlused ning

b) paragrahvides 104A, 128 ja 129 sätestatud hüvitiste kajastamis- ja mõõtmisnõuded ning nendega seotud avalikustatav teave paragrahvi 120A punkti f alapunktis iv, paragrahvi 120A punkti g alapunktis iv, paragrahvi 120A punktis m ja paragrahvi 120A punkti n alapunktis iii.

Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem rakendamine mõjutab finantsaruandeid, siis avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

159A Paragrahvis 58A nimetatud muudatusi rakendatakse nende aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 31. mail 2002 või hiljem lõppevaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui varasem rakendamine mõjutab finantsaruandeid, siis avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu.

159B (Majandus)üksus rakendab paragrahvides 32A, 34–34B, 61 ja 120-121 tehtud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevaid muudatusi enne 1. jaanuari 2006 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

159C Paragrahvides 93A–93D esitatud õigust võib kasutada 16. detsembril 2004 või hiljem lõppevate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus, mis kasutab seda õigust enne 1. jaanuari 2006 algavate aruandeaastate suhtes, rakendab ka paragrahvides 32A, 34–34B, 61 ja 120-121 toodud muudatusi.

▼M8

159D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 7, paragrahvi 8 punkt b, paragrahvid 97, 98 ja 11 ning lisati paragrahv 111A. (Majandus)üksus rakendab paragrahvis 7, paragrahvi 8 punktis b ja paragrahvis 32B toodud muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab paragrahvides 97, 98, 111 ja 111A toodud muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem esinevate hüvitiste muutuste suhtes.

160 IAS 8 rakendub, kui (majandus)üksus muudab oma arvestusmeetodeid, et kajastada paragrahvides 159–159D nimetatud muutusi. Neid muutusi tagasiulatuvalt rakendades, nagu on nõutud IAS 8-s, käsitleb (majandus)üksus neid selliselt, nagu neid oleks rakendatud selle standardi ülejäänud osaga samal ajal. Erandiks on see, et (majandus)üksus võib avalikustada paragrahvi 120A punktis p nõutud summad, kuna need summad määratakse kindlaks iga aruandeaasta kohta edasiulatuvalt alates finantsaruannetes esitatud esimesest aruandeaastast, mil (majandus)üksus esimest korda rakendab paragrahvis 120A esitatud muudatusi.

([1]) Kooskõlas jõustumiskuupäevade täpsema sõnastusega, mis kinnitati 1998. aastal, viidatakse paragrahvides 159 ja 159A „aruandeaasta finantsaruannetele”. Paragrahvis 157 viidatakse „finantsaruannetele”.

▼**M5**

161 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 93A–93D, 106 (Näide) and 120A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 20

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine

RAKENDUSALA ►M8 ([1]) ◄

1 Käesolevat standardit rakendatakse valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel ja avalikustamisel ning muu valitsusepoolse abi avalikustamisel.

2 Käesolevas standardis ei käsitleta:

a) spetsiifilisi probleeme, mis tekivad valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamisel muutuvate hindade mõju peegeldavates finantsaruannetes või samalaadses täiendavas informatsioonis;

▼M8

b) valitsusepoolset abi, mida (majandus)üksus saab kasuna, mis võetakse arvesse maksustatava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel või mis määratakse kindlaks või mida piiratakse tulumaksukohustise alusel. Sellised kasud on näiteks tulumaksupuhkus, investeeringu maksusoodustused, kiirendatud kulumiarvestuse rakendamine ja vähendatud tulumaksumäärad;

▼B

c) riigi osalust (majandus)üksuse omandis;

d) IAS 41-ga „Põllumajandus” hõlmatud valitsusepoolset sihtfinantseerimist.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Valitsus on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised asutused.

Valitsusepoolne abi on valitsusepoolne tegevus, mille eesmärk on anda majanduslikku kasu teatavatele kriteeriumitele vastavale (majandus)üksusele või (majandus)üksuste rühmale. Käesolevas standardis ei hõlma valitsusepoolne abi kaudset kasu, mida saadakse üldisi majandustingimusi mõjutavate meetmete kaudu (nt arenevatesse piirkondadesse infrastruktuuri rajamine või konkurentidele äripiirangute seadmine).

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on valitsusepoolne abi (majandus)üksusele ressursside üleandmise teel vastutasuks selle eest, et (majandus)üksus on minevikus vastanud teatavatele põhitegevusega seotud tingimustele või teeb seda tulevikus. Siia ei kuulu need valitsusepoolse abi vormid, mille väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest ([2]).

([1]) Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarenduste* osana käesolevas standardis kasutatud mõisteid järgmiselt:
a) „maksustatav tulu” on asendatud mõistega „maksustatav kasum või maksukahjum”,
b) „kajastatakse tuluna/kuluna” on asendatud mõistega „kajastatakse kasumiaruandes”,
c) „krediteeritakse otse omakapitalis” on asendatud mõistega „kajastatakse mujal kui kasumiaruandes” ja
d) „arvestusliku hinnangu muutmine” on asendatud mõistega „arvestusliku hinnangu muutus”.

([2]) Vt ka SIC 10 „Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega”.

▼B

Varade sihtfinantseerimine on valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mille esmatingimus on, et selle saamise tingimustele vastav (majandus)üksus peab ostma, ehitama või muul viisil omandama pikaajalist vara. Vara liigi või asukohaga või omandamise või omamise perioodidega seotud kõrvaltingimuste lisandumine on samuti võimalik.

Tegevuskulude sihtfinantseerimine on sihtfinantseerimine, mis ei ole varade sihtfinantseerimine.

Tingimuslikult tagastamatud laenud on laenud, mille tagasimaksest laenuandja kohustub loobuma teatavatel kindlatel ettenähtud tingimustel.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara omavahel mitteseotud teadliku ja huvitatud ostja ning teadliku ja huvitatud müüja vahel.

4 Valitsusepoolne abi võib esineda mitmesugustes vormides, mis erinevad nii abi laadi kui ka sellega tavaliselt kaasnevate tingimuste poolest. Abi eesmärk võib olla (majandus)üksuse kannustamine sellise tegevuse alustamiseks, mida see ei oleks tavaliselt ette võtnud, kui abi ei oleks osutatud.

5 Valitsusepoolse abi saamine (majandus)üksuse poolt võib finantsaruannete koostamisel olla oluline kahel põhjusel. Esiteks, kui ressursid on üle antud, peab selle üleandmise jaoks leidma sobiva arvestusmeetodi. Teiseks on soovitatav näidata, mil määral on (majandus)üksus aruandeperioodil sellisest abist kasu saanud. See hõlbustab (majandus)üksuse finantsaruannete võrdlemist eelnevate perioodide finantsaruannetega ja teiste (majandus)üksuste finantsaruannetega.

6 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist nimetatakse tihti ka subsiidiumiks, abirahaks või toetuseks.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

7 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, sealhulgas mitterahalist sihtfinantseerimist õiglases väärtuses, ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et:

a) (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja

b) sihtfinantseerimine leiab aset.

8 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist ei kajastata enne, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus vastab sihtfinantseerimisega kaasnevatele tingimustele ja sihtfinantseerimine leiab aset. Sihtfinantseerimise kättesaamine ei ole iseenesest piisav tõend, et sellega kaasnevad tingimused on täidetud või saavad täidetud.

9 Sihtfinantseerimise viis ei mõjuta selle suhtes kasutatava arvestusmeetodi valikut. Seega arvestatakse sihtfinantseerimist ühtmoodi, olenemata sellest, kas see saadakse rahas või vähendatakse selle abil (majandus)üksuse kohustist valitsusasutuse ees.

10 Valitsusepoolset tingimuslikult tagastamatut laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena, kui on piisavalt kindel, et (majandus)üksus täidab laenu kustutamise tingimused.

▼**M8**

10A Turumäärast madalama intressiga valitsuse laenu käsitletakse valitsusepoolse sihtfinantseerimisena. Laenu kajastatakse ja mõõdetakse kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*. Kasu turumäärast madalama intressi rakendamisest on IAS 39 kohaselt kindlaksmääratud laenu esialgse bilansilise (jääk)väärtuse ja saadud tulude erinevus. Kasu arvestatakse kooskõlas käesoleva standardiga. Selliste kulude kindlaksmääramisel, mida kasu peaks kompenseerima, võtab (majandus)üksus arvesse tingimusi ja kohustusi, mis on või peavad olema täidetud.

▼**B**

11 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on kajastatud, käsitletakse iga sellega seotud tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”.

▼**M8**

12 Valitsusepoolset *sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks on sihtfinantseerimine ette nähtud.*

13 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamiseks on kaks üldist meetodit: kapitalimeetod, mille kohaselt sihtfinantseerimine kajastatakse mujal kui kasumiaruandes, ja tulumeetod, mille kohaselt kajastatakse seda kasumiaruandes ühe või mitme perioodi jooksul.

14 Kapitalimeetodi pooldajad väidavad järgmist:

a) Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on finantseerimisvahend ja sellena tuleb seda käsitleda finantsseisundi aruandes, mitte aga kajastada kasumiaruandes nende kulukirjete saldeerimiseks, mida sellega on finantseeritud. Et tagasimakset ei eeldata, tuleb sellist sihtfinantseerimist kajastada mujal kui kasumiaruandes;

b) valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes ei ole asjakohane, sest seda ei teenita, vaid see kujutab endast valitsuse seatud stiimulit ilma vastavate kulutusteta.

15 Tulumeetodi pooldajad väidavad järgmist:

a) et valitsusepoolset sihtfinantseerimist saadakse muust allikast kui omanikelt, siis ei kajastata seda otse omakapitalis, vaid kajastatakse kasumiaruandes vastavate perioodide jooksul;

b) valitsusepoolne sihtfinantseerimine on harva tasuta. (Majandus)üksus saab selle vastutasuks temale pandud tingimuste ja kohustuste täitmise eest. Seega kajastatakse sihtfinantseerimist kasumiaruandes *nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kuluna seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud*;

c) et tulumaks ja muud maksud on kulud, siis on loogiline käsitleda kasumiaruandes ka valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis on riigi fiskaalpoliitika osa.

▼M8

16 Tulumeetodi puhul on peamine see, et valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes nendel perioodidel, mil (majandus)üksus kajastab kulutustena seotud kulutusi, mille kompenseerimiseks sihtfinantseerimine on ette nähtud. Valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamine kasumiaruandes, tuginedes laekumistele, ei vasta tekkepõhisele arvestuspõhimõttele (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*) ja seda võib kasutada ainult siis, kui ei ole mingit alust sihtfinantseerimise jaotamiseks muudele perioodidele kui sellele, millal see saadi.

17 Tavaliselt on lihtne kindlaks määrata perioode, mil (majandus)üksus kajastab sihtfinantseerimisega seotud kulutusi või kulusid. Seega kajastatakse konkreetsete kuludega seotud sihtfinantseerimine kasumiaruandes vastavate kuludega samal perioodil. Samuti kajastatakse amortiseeritavate varade sihtfinantseerimist tavaliselt kasumiaruandes nendel perioodidel ja samas proportsioonis, mil kajastatakse kulumi kulu nendelt varadelt.

18 Mitteamortiseeritavate varade sihtfinantseerimine võib samuti eeldada teatavate kohustuste täitmist ja siis tuleb sihtfinantseerimist kajastada nende perioodide kasumiaruandes, millal kohustuste täitmiseks vajalikud kulutused tekivad. Näiteks võib maa annetamise tingimus olla sellele ehitatav ehitis ja seetõttu võib olla asjakohane kajastada sihtfinantseerimist kasumiaruandes ehitise kasutusea jooksul.

▼B

19 Sihtfinantseerimist saadakse mõnikord osana mingist finants- või fiskaalabi paketist, millega on seotud mitmeid tingimusi. Sellistel juhtudel tuleb hoolikalt täpsustada selliste kulutuste ja kulude tekkimisega seotud tingimused, mis määravad kindlaks sihtfinantseerimise teenimise perioodid. Mõnikord võib olla sobiv jaotada osa sihtfinantseerimisest ühtedel ja osa teistel alustel.

▼M8

20 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine, mida saadakse juba esinenud kulude või kahjumite kompenseerimise või (majandus)üksusele kohese rahalise toetuse andmise eesmärgil, ilma asjaomaste tulevaste kulutusteta, kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks.

21 Mõnes olukorras võib valitsusepoolse sihtfinantseerimise eesmärk olla anda (majandus)üksusele kohest rahalist toetust, mitte olla stiimuliks spetsiifiliste kulutuste tegemisel. Selline sihtfinantseerimine võib piirduda üksiku (majandus)üksusega ja ei pruugi olla kättesaadav kõigile kasusaajatele. Need olukorrad võivad tingida valitsusepoolse sihtfinantseerimise kajastamise kasumiaruandes perioodil, mil (majandus)üksus vastab selle saamise tingimustele, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

22 (Majandus)üksus võib saada valitsusepoolset sihtfinantseerimist eelneval perioodil esinenud kulude või saadud kahjumite kompenseerimiseks. Selline sihtfinantseerimine kajastatakse selle perioodi kasumiaruandes, mil ta muutub kättesaadavaks, koos vastavate asjaolude avalikustamisega, tagamaks selle mõju selge mõistmise.

▼B

Mitterahaline valitsusepoolne sihtfinantseerimine

23 Valitsusepoolne sihtfinantseerimine võib toimuda mitterahalise vara (nt maa või muud ressursid) üleandmisena (majandus)üksuse kasutusse. Sellistel juhtudel on tavaks hinnata selle mitterahalise vara õiglast väärtust ja arvestada selles õiglases väärtuses nii sihtfinantseerimine kui ka vara. Alternatiivse võimalusena kajastatakse mõnikord nii vara kui ka sihtfinantseerimine nimiväärtuses.

Varade sihtfinantseerimise esitusviis

24 Varade sihtfinantseerimine, sealhulgas mitterahaline sihtfinantseerimine õiglases väärtuses, kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kas tulevaste perioodide tuluna või sihtfinantseerimise summa lahutatakse, saades vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus.

25 Varade sihtfinantseerimise (või sihtfinantseerimise vastava osa) kajastamisel finantsaruannetes on aktsepteeritavad kaks meetodit.

▼M8

26 Esimese meetodi rakendamisel kajastatakse sihtfinantseerimine tulevaste perioodide tuluna, mis seejärel kajastatakse süstemaatiliselt kasumiaruandes vara kasuliku eluea jooksul.

27 Teise meetodi rakendamisel lahutatakse sihtfinantseerimine vara maksumusest vara bilansilise (jääk)maksumuse arvutamisel. Sihtfinantseerimine kajastatakse kasumiaruandes amortiseeritava vara eluea jooksul vähenevate amortisatsioonikuludena.

▼B

28 Varade ostmine ja sellega seotud sihtfinantseerimise saamine võib põhjustada (majandus)üksuse rahavoogudes olulisi muutusi. Seetõttu ja varadesse tehtud brutoinvesteeringute avaldamiseks avalikustatakse need muutused tihti eraldi kirjetena rahavoogude aruannetes, olenemata sellest, kas toetusraha lahutatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ sellega seotud vara maksumusest või mitte.

Tegevuskulude sihtfinantseerimise esitusviis

29 Tegevuskulude sihtfinantseerimine esitatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ tuluna kas eraldi või üldpealkirja, nagu näiteks „Muu tulu” all; teise võimalusena lahutatakse see vastavatest kuludest.

▼M5

29A Juhul kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes vastavalt IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81 kirjeldatule, esitab ta paragrahvi 29 nõuete kohaselt kulude sihtfinantseerimise summad selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

30 Esimese meetodi pooldajad väidavad, et tulu ja kulu saldeerimine ei ole asjakohane ning sihtfinantseerimise eraldamine kuludest lihtsustab võrdlust teiste, sihtfinantseerimisest mõjutamata kuludega. Teise meetodi pooldajad väidavad, et neid kulusid ei oleks (majandus)üksus võib-olla ilma sihtfinantseerimiseta üldse teinud ning kulude esitamine ilma sihtfinantseerimise saldeerimiseta võib seega olla eksitav.

▼B

31 Mõlemat meetodit peetakse tegevuskulude sihtfinantseerimise puhul vastuvõetavaks. Finantsaruannete paremaks mõistmiseks võib olla vajalik sihtfinantseerimise avalikustamine. Tavaliselt on asjakohane avalikustada sihtfinantseerimise mõju kõigi eraldi avalikustamisele kuuluvatele tulu- ja kulukirjete kohta.

Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagasimakse

▼M8

32 Valitsusepoolset sihtfinantseerimist, mis kuulub tagasimaksmisele, käsitletakse arvestushinnangu muutusena (vt IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead). Sihtfinantseerimise tagasimakse võrra korrigeeritakse kõigepealt tulevaste perioodide sihtfinantseerimisetulu. Määral, mil tagasimakse ületab tulevaste perioodide tulu, või kui tulevaste perioodide tulu puudub, kajastatakse tagasimakse viivitamatult kasumiaruandes. Vara sihtfinantseerimise tagasimakset kajastatakse, suurendades vara bilansilist (jääk)maksumust või vähendades tulevaste perioodide tulu saldot tagasimakstava summa ulatuses. Täiendav kumulatiivne kulum, mida oleks seni sihtfinantseerimise puudumisel kajastatud kasumiaruandes, kajastatakse viivitamatult kasumiaruandes*.

▼B

33 Vara sihtfinantseerimise tagasimakse tinginud asjaolud võivad nõuda vara uue ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramist.

VALITSUSEPOOLNE ABI

34 Paragrahvis 3 esitatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise mõistest on välja jäetud valitsusepoolse abi teatavad vormid, mille väärtust ei ole võimalik põhjendatult hinnata, ja tehingud valitsusasutustega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest.

35 Abi, mida ei ole võimalik põhjendatult hinnata, on näiteks tasuta tehniline või turustusalane nõustamine ja garantiide andmine. Tehing valitsusasutusega, mida ei ole võimalik eristada (majandus)üksuse tavapärastest äritehingutest, on näiteks riigihankega seotud tehing, mille tulemus on osa (majandus)üksuse müügitegevusest. Kasu olemasolu võib küll olla vaieldamatu, kuid tavapärase äritegevuse ja valitsusepoolse abi eristamine oleks meelevaldne.

36 Kasu tähtsus võib ülaltoodud näidetes olla nii oluline, et finantsaruannete eksitavuse vältimiseks on vaja avalikustada abi laad, määr ja kestus.

▼M8

_____

▼B

38 Käesolevas standardis ei loeta valitsusepoolseks abiks infrastruktuuride arendamist üldise transpordi- ja sidevõrgu parandamise teel ning selliste paremate teenuste pakkumist nagu niisutus- või veevõrgustik, mis on püsivalt kasutuses kogu kohaliku elanikkonna heaks.

▼B

AVALIKUSTAMINE

39 Avalikustatakse järgmine teave:

a) valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestusmeetod ning finantsaruannetes esitamise viis;

b) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus ning muud valitsusepoolse abi vormid, millest (majandus)üksus on otseselt kasu saanud, ja

c) valitsusepoolse abiga seotud täitmata tingimused ja muud võimalikud sündmused.

ÜLEMINEKUSÄTTED

40 Käesolevat standardit esimest korda rakendav (majandus)üksus peab:

a) võimaluse korral täitma avalikustamise nõude ja

b) kas:

i) korrigeerima oma finantsaruandeid vastavalt arvestusmeetodite muutusele IAS 8 kohaselt või

ii) rakendama käesoleva standardi arvestussätteid ainult sellise sihtfinantseerimise või selle osade suhtes, mis muutuvad saada olevateks või kuuluvad tagasimaksmisele pärast käesoleva standardi jõustumise kuupäeva.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1984 või hiljem algavaid perioode.

▼M5

42 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahv 29A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M8

43 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti kehtetuks paragrahv 37 ja lisati paragrahv 10A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt valitsuselt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel saadavate laenude suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 21

Valuutakursside muutuste mõjud

EESMÄRK

1 (Majandus)üksus võib viia välistegevust läbi kahel viisil. Ta võib teostada välisvaluutatehinguid või omada välismaiseid äriüksusi. Lisaks võib (majandus)üksus esitada oma finantsaruandeid välisvaluutas. Käesoleva standardi eesmärk on sätestada alused (majandus)üksuse välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste kajastamiseks finantsaruannetes ning finantsaruannete ümberarvestamiseks esitusvaluutasse.

2 Põhiküsimused on, milliseid valuutakursse kasutada ja kuidas kajastada valuutakursside muutuste mõju finantsaruannetes.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat standardit rakendatakse ([1]):

a) välisvaluutatehingute ja saldode arvestamisel, välja arvatud nende tuletistehingute ja saldode suhtes, mis kuuluvad standardi IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” rakendusalasse;

b) nende välismaiste äriüksuste finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel, mis on kaasatud (majandus) üksuse finantsaruannetesse kas konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil, ja

c) (majandus)üksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse.

4 IAS 39 kehtib paljude välisvaluuta tuletisinstrumentide suhtes ning sellest tulenevalt arvatakse need käesoleva standardi rakendusalast välja. Samas kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse need välisvaluuta tuletisinstrumendid, mis ei kuulu IAS 39 rakendusalasse (nt mõned välisvaluuta tuletisinstrumendid, mis sisalduvad teistes lepingutes). Lisaks rakendab (majandus)üksus käesolevat standardit tuletisinstrumentidega seotud summade ümberarvestamisel arvestusvaluutast esitusvaluutasse.

5 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel, kaasa arvatud välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisinstrumentide arvestamisel. Riskimaandamisinstrumentide arvestamisel rakendatakse IAS 39.

6 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse finantsaruannete esitamisel välisvaluutas ning sellega kehtestatakse nõuded, et vastavaid finantsaruandeid saaks nimetada rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks. Käesolev standard määratleb avalikustatava informatsiooni nende välisvaluutasse ümber arvestatud finantsandmete suhtes, mis nimetatud nõuetele ei vasta.

7 Käesolevat standardit ei rakendata välisvaluutatehingutest tekkinud rahavoogude esitamisel rahavoogude aruandes või välismaiste äriüksuste rahavoogude ümberarvestamisel (vt IAS 7 „Rahavoogude aruanded”).

([1]) Vt samuti SIC 7 „Euro kasutuselevõtt”.

▼B

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Sulgemiskurss on kahe valuuta vaheline hetke vahetuskurss (spot-kurss) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

Valuutakursi vahe on erinevus, mis tekib teatud arvu ühikute ühest valuutast teise valuutasse ümberarvestamisel erinevaid valuutakursse kasutades.

Valuutakurss on kahe valuuta teineteise vastu vahetamise kurss.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

Välisvaluuta on valuuta, mis ei ole (majandus)üksuse arvestusvaluuta.

Välismaine äriüksus on aruandva (majandus)üksuse tütarettevõte, sidusettevõte, ühisettevõtmine või filiaal, mille tegevus baseerub või mille tegevust viiakse läbi riigis või valuutas, mis ei ole aruandva (majandus)üksuse asukohariik ega -valuuta.

Arvestusvaluuta on (majandus)üksuse esmase majanduskeskkonna valuuta.

Kontsern on emaettevõte ja selle kõik tütarettevõtted.

Rahalised varad ja kohustised on olemasolevad valuutaühikud ning vara ja kohustised, mis kuuluvad laekumisele või maksmisele fikseeritud või kindlaksmääratavas arvus valuutaühikutes.

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse on aruandva (majandus)üksuse osalus antud äriüksuse netovarades.

Esitusvaluuta on valuuta, milles finantsaruanded esitatakse.

Hetke vahetuskurss (spot-kurss) on kohesel vahetusel kehtiv vahetuskurss.

Mõistete täpsustamine

Arvestusvaluuta

9 (Majandus)üksuse peamine majanduskeskkond on üldjuhul keskkond, milles (majandus)üksus raha teenib ja kulutab. Arvestusvaluuta määramisel võtab (majandus)üksus arvesse järgmisi tegureid:

a) valuutat:

i) mis kõige enam mõjutab kaupade ja teenuste müügihindasid (sageli on see valuuta, milles kaupade ja teenuste müügihinnad fikseeritakse ja arveldatakse) ja

ii) mis on selle asukohariigi valuuta, mille konkurentsitingimused ja regulatsioonid määravad peaasjalikult (majandus)üksuse kaupade ja teenuste müügihinnad.

b) valuutat, mis kõige enam mõjutab kaupade või teenustega seotud tööjõu- ja materjalikulutusi ning teisi kulutusi (milleks on sageli valuuta, milles sellised kulutused fikseeritakse ja arveldatakse).

▼B

10 Järgmised tegurid võivad samuti anda informatsiooni (majandus)üksuse arvestusvaluuta kohta:

a) valuuta, milles saadakse finantseerimistegevusest (nt võla- ja omakapitaliinstrumentide emiteerimisest) kujunevad rahalised vahendid;

b) valuuta, milles hoitakse tavaliselt põhitegevusest tulenevaid laekumisi.

11 Järgmisi lisategureid arvestatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluuta määramisel ning otsustamaks seda, kas selle arvestusvaluuta ühtib aruandva (majandus)üksuse omaga (käesolevas kontekstis on aruandvaks (majandus)üksuseks (majandus)üksus, mille välismaine äriüksus on selle tütarettevõtteks, filiaaliks, sidusettevõtteks või ühisettevõtmiseks):

a) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevus toimub pigem aruandva (majandus)üksuse tegevuse laiendusena kui sellest olulisel määral autonoomselt. Esimesel puhul võib näitena tuua olukorra, kus välismaine äriüksus ainult müüb aruandvalt (majandus)üksuselt imporditud kaupu ning kannab sellele üle müügitulu. Viimase näiteks võib tuua olukorra, kus äriüksus akumuleerib raha ning teisi rahalisi varasid ja kohustisi, tekitab kulusid, genereerib tulu ja võtab laenu põhiliselt kohalikus valuutas;

b) asjaolu, kas aruandva (majandus)üksusega toimuvad tehingud moodustavad väikese või suure osa välismaise äriüksuse tegevusest;

c) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusega seotud rahavood mõjutavad otseselt aruandva (majandus)üksuse rahavoogusid ning on kergesti kättesaadavad (majandus)üksusele ülekandmiseks;

d) asjaolu, kas välismaise äriüksuse tegevusest tulenevad rahavood on piisavad olemasolevate ja tavaliselt eeldatavate võlakohustuste täitmiseks ilma aruandva (majandus)üksuse antavate rahaliste vahenditeta.

12 Kui ülaltoodud näitajad esinevad läbisegi ning arvestusvaluutat ei saa üheselt määrata, kasutab juhtkond oma hinnangut sellise arvestusvaluuta määramiseks, mis esindab kõige täpsemalt aluseks olevate tehingute, sündmuste ja tingimuste majanduslikke mõjusid. Sellisele lähenemisele tuginedes võtab juhtkond eelkõige arvesse paragrahvis 9 toodud peamisi näitajaid, enne kui asub kaaluma paragrahvides 10 ja 11 toodud näitajaid, mille eesmärgiks on anda täiendavaid toetavaid tõendeid (majandus)üksuse arvestusvaluuta määramiseks.

13 (Majandus)üksuse arvestusvaluuta peegeldab aluseks olevaid asjakohaseid tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt ei muudeta kord juba kindlaks määratud arvestusvaluutat, välja arvatud juhul, kui toimub muutus aluseks olevates tehingutes, sündmustes ja tingimustes.

14 Kui arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeeritakse (majandus)üksuse finantsaruanded IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades” kohaselt. (Majandus)üksus ei saa vältida aruandluse korrigeerimist IAS 29 kohaselt, võttes näiteks enda arvestusvaluutaks valuuta, mis ei vasta käesoleva standardi kohaselt määratud arvestusvaluutale (nagu näiteks emaettevõtte arvestusvaluuta).

▼B

Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse

15 (Majandus)üksusel võib olla rahaline vara või kohustis, mis kuulub tasumisele välismaisele äriüksusele või selle poolt. Vara või kohustis, mille arveldamist lähitulevikus ei ole kavandatud ja tõenäoliselt ei toimu, on oma olemuselt osaks (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning seda arvestatakse paragrahvide 32 ja 33 kohaselt. Sellised rahalised varad ja kohustised võivad hõlmata pikaajalisi nõudeid või laene. Need ei hõlma ostjate tasumata nõudeid ja võlgasid tarnijatele.

15A (Majandus)üksus, kellel on rahaline nõue või võlg paragrahvis 15 kirjeldatud välismaise äriüksuste suhtes, võib olla kontserni mis tahes tütarettevõte. Näiteks on (majandus)üksusel kaks tütarettevõtet – A ja B. Tütarettevõte B on välismaine äriüksus. Tütarettevõte A annab tütarettevõttele B laenu. Kui laenu arveldamist ei ole kavandatud ning seda ei ole tulevikus tõenäoliselt ette näha, oleks tütarettevõtte A laenunõue tütarettevõtte B vastu osa (majandus)üksuse netoinvesteeringust tütarettevõttesse B. See kehtib ka juhul, kui tütarettevõte A on ise välismaine äriüksus.

Rahalised varad ja kohustised

16 Rahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks on õigus saada või kohustus üle anda fikseeritud või kindlaksmääratav arv valuutaühikuid. Näiteks: rahas makstavad pensionid ja muud töötajate hüvitised; rahaliselt arveldatavad eraldised; ja rahalised dividendid, mida kajastatakse kohustistena. Sarnaselt eelnevaga on rahaliseks varaks või kohustiseks leping, millega saadakse või antakse üle muutuv arv (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente või muutuv kogus varasid, nii et saadav või üleantav õiglane väärtus võrdub fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikutega. Vastupidiselt eelnevale on mitterahalise vara ja kohustise peamiseks tunnuseks fikseeritud või kindlaksmääratava arvu valuutaühikute saamise õiguse või üleandmise kohustuse puudumine. Näiteks: kaupade ja teenuste eest ette makstud summad (nt ette makstud rent); firmaväärtus; immateriaalsed varad; varud; materiaalsed põhivara; ja eraldised, mis arveldatakse mitterahalise vara üleandmisel.

ÜLEVAADE KÄESOLEVA STANDARDI POOLT NÕUTUD LÄHENEMISEST

17 Finantsaruannete koostamisel määrab iga (majandus)üksus – kas üksik (majandus)üksus, välismaiste äriüksustega (majandus)üksus (nagu näiteks emaettevõte) või välismaine äriüksus (nagu näiteks tütarettevõte või filiaal) – enda arvestusvaluuta kooskõlas paragrahvidega 9–14. (Majandus)üksus arvestab välisvaluutas fikseeritud varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse ning kajastab sellise ümberarvestamise mõju kooskõlas paragrahvidega 20–37 ja 50.

▼B

18 Paljud aruandvad (majandus)üksused koosnevad mitmetest eraldiseisvatest (majandus)üksustest (nt kontserni moodustab emaettevõte ja üks või mitu tütarettevõtet). Erinevatel (majandus)üksustel, kas kontserni liikmetel või teistel, võivad olla investeeringud sidusettevõtetes või ühisettevõtmistes. Lisaks sellele võivad neil olla filiaalid. Aruandva (majandus)üksuse iga eraldiseisva (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund tuleb arvestada ümber valuutasse, milles aruandev (majandus)üksus enda finantsaruanded esitab. Käesoleva standardiga lubatakse aruandval (majandus)üksusel kasutada esitusvaluutana mis tahes valuutat (valuutasid). Aruandva (majandus)üksuse koosseisus oleva iga eraldiseisva (majandus)üksuse puhul, mille arvestusvaluuta erineb esitusvaluutast, arvestatakse finantstulemus ja -seisund ümber kooskõlas paragrahvidega 38–50.

19 Käesoleva standardiga lubatakse samuti finantsaruandeid koostaval autonoomsel (majandus)üksusel või konsolideerimata finantsaruandeid koostaval (majandus)üksusel esitada oma finantsaruanded mis tahes valuutas (või valuutades), kooskõlas IAS 27-ga „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded”. Kui (majandus)üksuse esitusvaluuta erineb selle arvestusvaluutast, arvestatakse selle finantstulemus ja -seisund samuti ümber esitusvaluutasse paragrahvide 38–50 kohaselt.

VÄLISVALUUTATEHINGUTE KAJASTAMINE ARVESTUSVALUUTAS

Esmane kajastamine

20 Välisvaluutatehing on tehing, mis on fikseeritud või nõuab arveldust välisvaluutas, sealhulgas tehingud, mis tulenevad sellest, kui (majandus)üksus kas:

a) ostab või müüb kaupu või teenuseid, mille hind on fikseeritud välisvaluutas;

b) võtab või annab laenu, kui võlad või nõuded on fikseeritud välisvaluutas, või

c) muul viisil omandab või müüb varasid või võtab või arveldab kohustusi, mis on fikseeritud välisvaluutas.

21 Välisvaluutatehingu esmasel kajastamisel arvestusvaluutas arvestatakse välisvaluuta summa ümber arvestusvaluutaks, kasutades arvestusvaluuta ja välisvaluuta vahelist hetke vahetuskurssi (spot-kurssi) tehingu kuupäeval.

22 Tehingu kuupäevaks on kuupäev, mil tehingut saab esmakordselt kajastada kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega. Praktilistel põhjustel kasutatakse tihti kurssi, mis on ligikaudu sama tehingukuupäeva tegeliku kursiga; näiteks võib kõigi antud perioodil samas välisvaluutas teostatud tehingute suhtes kasutada nädala või kuu keskmist kurssi. Kuid juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

▼M5

Kajastamine järgmiste aruandeperioodide lõpus

▼B

23 ►M5 Iga aruandeperioodi lõpus ◄:

a) välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades sulgemiskurssi;

b) välisvaluutas fikseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades tehingu kuupäeval kehtinud valuutakurssi, ja

c) välisvaluutas fikseeritud õiglases väärtuses mõõdetavad mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades õiglase väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.

24 Varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus määratakse kindlaks kooskõlas teiste asjakohaste standarditega. Näiteks materiaalseid põhivarasid võib mõõta õiglases väärtuses või soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad". Olenemata sellest, kas ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus määratakse õiglase väärtuse või soetusmaksumuse alusel, tuleb kooskõlas käesoleva standardiga välisvaluutas määratud summa arvestada ümber arvestusvaluutasse.

25 Mõnede varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus määratakse kindlaks kahe või enama summa võrdlusena. Kooskõlas IAS 2-ga „Varud" on näiteks varude ►M5 finantsseisundi aruandeliseks ◄ (jääk)maksumuseks kas soetusmaksumus või netorealiseerimisväärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Sarnaselt sellega on IAS 36 „Varade väärtuse langus" kohaselt sellise vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus, mille puhul esinevad võimalikule väärtuse langusele viitavad asjaolud, selle vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus enne vara väärtuse langusest tuleneva võimaliku kahjumi arvestamist, või kaetav väärtus, olenevalt sellest, kumb on madalam. Juhul kui selline vara on mitterahaline ja seda mõõdetakse välisvaluutas, määratakse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, võrreldes:

a) soetusmaksumust või ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust, vastavalt varale, arvestatuna ümber summa määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (st tehingu toimumise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi, kui vara või kohustis mõõdetakse lähtuvalt soetusmaksumusest), ja

b) netorealiseerimisväärtust või kaetavat väärtust, vastavalt varale, arvestatuna ümber väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakursi järgi (nt ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ sulgemiskursi järgi).

Nimetatud võrdluse tulemusena võib varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine toimuda arvestusvaluutas, kuid mitte välisvaluutas, või vastupidi.

26 Kui eksisteerib mitu erinevat valuutakurssi, kasutatakse kurssi, millega tehingus või saldos kajastuvad tulevased rahavood oleksid arveldatud, kui need rahavood oleksid mõõtmiskuupäeval tekkinud. Kui kahe valuuta vahetusvõimalus ajutiselt puudub, kasutatakse esimest võimalikku kurssi, millega vahetused võiksid toimuda.

Valuutakursi vahe kajastamine

27 Nagu viidatud paragrahvis 3, rakendatakse välisvaluuta riskimaandamisinstrumentide arvestamisel IAS 39. Riskimaandamisinstrumentide arvestuse kohaselt peab (majandus)üksus mõningaid valuutakursi vahesid kajastama erinevalt käesolevas standardis nõutust. Näiteks IAS 39 nõuab, et riskimaandamisinstrumentideks loetavate rahaliste varade ja kohustiste valuutakursi vahed kajastatakse ►M5 algselt muus koondkasumis ◄ ulatuses, mil riskimaandaja on efektiivne.

▼B

28 Valuutakursi vahed, mis tulenevad rahaliste varade või kohustiste arveldusest või nende ümberarvestamisest kursside alusel, mis erinevad kurssidest, mida kasutati nende esmasel kajastamisel perioodil või eelmistes finantsaruannetes, kajastatakse nende tekkimise perioodi kasumis või kahjumis (►M5 koondkasumi aruandes ◄), välja arvatud paragrahvis 32 kirjeldatud juhul.

29 Valuutakursi vahe tekib välisvaluutatehingust tuleneva rahalise vara või kohustise puhul, kui tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel toimub muutus valuutakursis. Kui tehing arveldatakse samal arvestusperioodil, kui see tekkis, kajastatakse kogu valuutakursi vahe sellel perioodil. Kui aga tehing arveldatakse järgmisel arvestusperioodil, siis määratakse kuni arvelduskuupäevani igal vahepealsel perioodil kajastatav valuutakursi vahe kindlaks vastavalt iga perioodi valuutakursi muutusele.

30 Kui mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄, kajastatakse kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►M5 muus koondkasumis ◄. Kui aga mitterahalisest varast või kohustisest tulenevat kasumit või kahjumit kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kajastatakse selle kasumi või kahjumiga seotud valuutakursi vahede komponendid samuti ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

31 Teised standardid nõuavad osa kasumite ja kahjumite kajastamist ►M5 muus koondkasumis ◄. Näiteks IAS 16 nõuab, et osa kasumeid ja kahjumeid, mis tekivad materiaalsete põhivarade ümberhindamisest, kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄. Kui sellist vara mõõdetakse välisvaluutas, nõuab käesoleva standardi paragrahvi 23 punkt c ümberhinnatud väärtuse ümberarvestamist, kasutades väärtuse määramise kuupäeval kehtinud valuutakurssi, millest tekib valuutakursi vahe, mida kajastatakse samuti ►M5 muus koondkasumis ◄.

32 Seoses rahalise vara või kohustisega tekkiv valuutakursi vahe, mis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse (vt paragrahv 15), kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannete või välismaise äriüksuse konsolideerimata finantsaruannete kasumis või kahjumis, sõltuvalt kumb on asjakohane. Finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (nt konsolideeritud finantsaruanded, juhul kui välismaine äriüksus on tütarettevõte), kajastatakse selline valuutakursi vahe algselt ►M5 muus koondkasumis ning liigitatakse ◄ paragrahvi 48 kohaselt ►M5 omakapitalist kasumisse või kahjumisse ◄ netoinvesteeringu müümise järel.

33 Kui rahaline vara või kohustis moodustab osa aruandva (majandus)üksuse netoinvesteeringust välismaisesse äriüksusesse ning see on fikseeritud aruandva (majandus)üksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud välismaise äriüksuse arvestusvaluutas, tekib valuutakursi vahe aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahviga 28. Kui selline vara või kohustis on fikseeritud muus valuutas kui aruandva (majandus)üksuse või välismaise äriüksuse arvestusvaluuta, tekib aruandva (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes ja välismaise äriüksuse eraldiseisvates finantsaruannetes valuutakursi vahe kooskõlas paragrahviga 28. Sellised valuutakursi vahed ►M5 kajastatakse muu koondkasumina ◄ finantsaruannetes, mis hõlmavad välismaist äriüksust ja aruandvat (majandus)üksust (st finantsaruannetes, mille puhul välismaine äriüksus on konsolideeritud, proportsionaalselt konsolideeritud või arvestatud kapitaliosaluse meetodi alusel).

▼B

34 Kui (majandus)üksuse jooksev arvepidamine on mingis teises valuutas kui tema arvestusvaluuta, arvestab (majandus)üksus finantsaruande koostamisel kõik summad ümber arvestusvaluutasse, kooskõlas paragrahvidega 20–26. Selle tulemusena saadakse samad summad arvestusvaluutas, mis oleks tekkinud juhul, kui varad ja kohustised oleksid esmalt kajastatud arvestusvaluutas. Näiteks arvestatakse rahalised varad ja kohustised ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi ja soetusmaksumuse alusel mõõdetud mitterahalised varad ja kohustised arvestatakse ümber, kasutades valuutakurssi, mis kehtis kuupäeval, mil toimus tehing, millest tulenevalt need kajastati.

Arvestusvaluuta muutus

35 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta muutub, rakendab (majandus)üksus uue arvestusvaluuta suhtes kehtivaid ümberarvestusprotseduure edasiulatuvalt alates muudatuse kuupäevast.

36 Nagu on märgitud paragrahvis 13, peegeldab (majandus)üksuse arvestusvaluuta (majandus)üksusega seotud tehinguid, sündmusi ja tingimusi. Sellest tulenevalt arvestusvaluutat selle kindlaksmääramise järgselt ei muudeta, välja arvatud juhul, kui toimub muutus vastavates tehingutes, sündmustes ja tingimustes. (Majandus)üksuse arvestusvaluuta muutmise võib põhjustada näiteks muutus valuutas, mis mõjutab kõige enam kaupade ja teenuste müügihindasid.

37 Arvestusvaluuta muutuse mõju arvestatakse edasiulatuvalt. Teisisõnu arvestab (majandus)üksus kõik varad ja kohustised ümber uude arvestusvaluutasse, kasutades muudatuse kuupäeval kehtinud valuutakurssi. Saadavaid ümberarvestatud summasid käsitletakse mitterahaliste varade ja kohustiste puhul nende soetusmaksumusena. ►**M5** Valuutakursi vahesid, mis tulenevad eelnevalt omakapitalis kajastatud välismaise äriüksuse ümberarvestamisest vastavalt paragrahvidele 32 ja 39(c), ei liigitata omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse kuni äriüksuse võõrandamiseni. ◄

ARVESTUSVALUUTAST ERINEVA ESITUSVALUUTA KASUTAMINE

Ümberarvestus esitusvaluutasse

38 (Majandus)üksus võib esitada enda finantsaruande mis tahes valuutas (või valuutades). Kui esitusvaluuta erineb (majandus)üksuse arvestusvaluutast, arvestab ta finantstulemuse ja -seisundi ümber esitusvaluutasse. Näiteks juhul, kui kontsern hõlmab erinevaid (majandus)üksuseid, mille arvestusvaluutad on erinevad, esitatakse iga (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund ühises valuutas võimaldamaks koostada konsolideeritud finantsaruandeid.

39 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluutaks ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

a) varad ja kohustised kõikides esitatud ►**M5** finantsseisundi aruannetes ◄ (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber antud ►**M5** finantsseisundi aruande ◄ kuupäeval kehtiva sulgemiskursiga;

b) tulud ja kulud kõikides esitatud ►**M5** koondkasumi aruannetes või eraldiseisvates kasumiaruannetes ◄ (st kaasa arvatud võrdlusandmed) arvestatakse ümber tehingupäevadel kehtinud valuutakurssidega ja

▼B

c) kõik tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄.

40 Praktilistel põhjustel kasutatakse tulu- ja kulukirjete ümberarvestamisel sageli tehingukuupäevade valuutakurssidele ligilähedast kurssi, näiteks perioodi keskmist kurssi. Samas juhul, kui valuutakursid oluliselt kõiguvad, ei ole perioodi keskmise kursi kasutamine kohane.

41 Paragrahvi 39 punktis c viidatud valuutakursi vahed tulenevad:

▼M5

a) tulu ja kulu ümberarvestamisest tehingukuupäeva kurssidega ning varade ja kohustiste ümberarvestamist sulgemiskursiga.

▼B

b) netovarade algsaldo ümberarvestamisest sulgemiskursiga, mis erineb eelnevast sulgemiskursist.

►M5 Taolisi valuutakursi vahesid ei kajastata kasumis või kahjumis, kuna valuutakursside muutustel on väike või puudub vahetu mõju äritegevuse praegustele või tulevastele rahavoogudele. Valuutakursi vahede kumulatiivne summa esitatakse kuni välismaise äriüksuse realiseerimiseni omakapitali eraldiseisvas komponendis. Kui valuutakursi vahed on seotud välismaise äriüksusega, mida konsolideeritakse, kuid mis ei ole täisomanduses ◄, jaotatakse ümberarvestamisest tulenevad ja ►M11 mittekontrollivale osalusele ◄ omistatavad akumuleeritud valuutakursi vahed ►M11 mittekontrollivale osalusele ◄ ning kajastatakse konsolideeritud ►M5 finantsseisundi aruande ◄ osana vähemusosalusest.

42 Sellise (majandus)üksuse finantstulemus ja -seisund, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, arvestatakse ümber erinevasse esitusvaluutasse, kasutades järgmisi protseduure:

a) kõik summad (st varad, kohustised, omakapitalikirjed, tulu ja kulu ning samuti võrdlusandmed) arvestatakse ümber kõige viimase esitatud ►M5 finantsseisundi aruande ◄ kuupäeval kehtinud sulgemiskursiga, välja arvatud

b) juhul, kui summad arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, kajastatakse võrdlusandmetena andmed, mis esitati eelneva aasta vastavates finantsaruannetes käesoleva aasta summadena (st neid ei korrigeerita vastavalt hilisematele hinnataseme muutustele või valuutakursi muutustele).

43 Kui (majandus)üksuse arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, korrigeerib (majandus)üksus oma finantsaruanded kooskõlas IAS 29-ga enne, kui asub kasutama paragrahvis 42 esitatud ümberarvestusmeetodit, välja arvatud võrdlusandmete puhul, mis arvestatakse ümber valuutasse, mis ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta (vt paragrahvi 42 punkt b). Kui majandus ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus ei korrigeeri enam oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga, kasutab ta finantsaruannete korrigeerimise lõpetamise kuupäeval korrigeeritud hinnatasemega summasid soetusmaksumustena nende ümberarvutamisel esitusvaluutasse.

▼B

Välismaise äriüksuse ümberarvestamine

44 Välismaise äriüksuse finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse rakendatakse lisaks paragrahvidele 38–43 ka paragrahve 45–47 nii, et välismaist äriüksust saaks kaasata aruandva (majandus)üksuse finantsaruannetesse konsolideerimise teel, proportsionaalse konsolideerimise teel või kapitaliosaluse meetodil.

45 Välismaise äriüksuse finantstulemuse jaseisundi ühendamisel aruandva (majandus)üksuse finantstulemuse ja -seisundiga järgitakse tavapäraseid konsolideerimisprotseduure, nagu näiteks tütarettevõtte grupisiseste saldode ja grupisiseste tehingute elimineerimine (vt IAS 27 ja IAS 31 „Osalemised ühisettevõtmistes"). Samas ei saa grupisisest lühi- või pikaajalist rahalist vara (või kohustist) elimineerida vastava grupisisese kohustise (või vara) vastu, näitamata ära valuutakursi muutuste tulemusi konsolideeritud finantsaruannetes. See tuleneb asjaolust, et rahaline vara või kohustis väljendab siduvat kohustust vahetada üks valuuta teise vastu, ning sellega kaasneb aruandva (majandus)üksuse jaoks valuutakursi muutustest tulenev kasum või kahjum. Samalaadselt ►M5 kajastatakse aruandva (majandus)üksuse konsolideeritud finantsaruannetes sellist valuutakursi vahet jätkuvalt kasumis või kahjumis, või kui see tekib seoses paragrahvis 32 kirjeldatud asjaoludega, kajastatakse see kuni välismaise äriüksuse võõrandamiseni muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali eraldi komponendis. ◄

46 Kui välismaise äriüksuse finantsaruanded on aruandva (majandus)üksuse aruannetest erineva kuupäevaga, koostab välismaine äriüksus sageli lisaaruanded, mis on sama kuupäevaga nagu aruandva (majandus)üksuse finantsaruanded. ►M5 Juhul kui seda ei tehta, lubab IAS 27 kasutada erinevat kuupäeva, tingimusel, et erinevus ei ületa kolme kuud ning et võetakse arvesse erinevate kuupäevade vahel toimunud oluliste tehingute või muude sündmuste mõju. ◄ Sel juhul arvestatakse välismaise äriüksuse varad ja kohustised ümber välismaise äriüksuse ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ valuutakursiga. Vajaduse korral korrigeeritakse andmeid oluliste valuutakursi muutuste suhtes kuni aruandva (majandus)üksuse ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kooskõlas IAS 27-ga. Sama lähenemist kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste suhtes ning proportsionaalse konsolideerimise rakendamisel ühisettevõtmiste suhtes kooskõlas IAS 28-ga „Investeeringud sidusettevõtetesse" ning IAS 31-ga.

47 Välismaise äriüksuse omandamisel tekkinud firmaväärtust ning selle omandamisega seotud varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitatakse välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Need väljendatakse välismaise äriüksuse arvestusvaluutas ning arvestatakse ümber sulgemiskursiga, kooskõlas paragrahvidega 39 ja 42.

▼M11

Välismaise äriüksuse võõrandamine või osaline võõrandamine

▼M5

48 Välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitatakse muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud välismaise äriüksusega seotud omakapitali valuutakursi vahede kumulatiivne summa omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (ümberliigitamisena) siis, kui kajastatakse võõrandamisest saadav kasum või kahjum (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)).

▼M11

48A Lisaks (majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse kogu osaluse võõrandamisele arvestatakse alljärgnevat samuti võõrandamisena, isegi juhul, kui (majandus)üksusel säilib osalus endises tütarettevõttes, sidusettevõttes või ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses:

a) välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte üle kontrolli kadumine;

b) välismaist äriüksust sisaldava sidusettevõtte üle märkimisväärse mõju kadumine; ja

c) välismaist äriüksust sisaldava ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse üle ühise kontrolli kadumine.

48B Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte võõrandamisel lõpetatakse mittekontrollivatele osalustele omistatud välismaise äriüksuse valuutakursi vahede kumulatiivse summa kajastamine, kuid neid ei liigitata ümber kasumiaruandesse.

48C Välismaist äriüksust sisaldava tütarettevõtte osalisel võõrandamisel omistab (majandus)üksus muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber selle välismaise äriüksuse mittekontrollivatele osalustele. Välismaise äriüksuse mis tahes muul osalisel võõrandamisel liigitab (majandus)üksus ainult muus koondkasumis kajastatud valuutakursi vahede kumulatiivse summa proportsionaalse osa ümber kasumisse või kahjumisse.

48D (Majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaline võõrandamine on (majandus)üksusele kuuluva välismaise äriüksuse osaluse igasugune vähendamine, välja arvatud need vähendamised, mida arvestatakse võõrandamisena kooskõlas paragrahviga 48A.

▼M7

49 (Majandus)üksus võib oma välismaise äriüksuse osaluse võõrandada või osaliselt võõrandada müügi, likvideerimise, aktsiakapitali tagasimakse või (majandus)üksusest või selle osast loobumise teel. Välismaise äriüksuse bilansilise (jääk)maksumuse allahindamine kas tema enda kahjumite või investori poolt kajastatud (vara) väärtuse languse tõttu ei tähenda osalist võõrandamist. Seega ei liigitata allahindamise momendil mingit osa muus koondkasumis kajastatud valuutakursist tulenevast kasumist või kahjumist ümber kasumiaruandesse.

▼B

KÕIKIDE VALUUTAKURSI VAHEDE MAKSUMÕJU

50 Välisvaluutatehingutest tekkivad kasumid ja kahjumid ning valuutakursi vahed, mis tekivad (majandus)üksuse (kaasa arvatud välismaise äriüksuse) finantstulemuse ja -seisundi ümberarvestamisel teise valuutasse, võivad omada maksumõju. Nimetatud maksumõju suhtes rakendatakse IAS 12 „Tulumaks”.

AVALIKUSTAMINE

51 Paragrahvides 53 ja 55–57 toodud viited „arvestusvaluuta” kohta kehtivad kontserni puhul emaettevõte arvestusvaluuta suhtes.

▼B

52 (Majandus)üksus avalikustab:

a) kasumis või kahjumis kajastatud valuutakursi vahed, välja arvatud need vahed, mis tulenevad IAS 39 kohaselt õiglases väärtuses mõõdetavate finantsinstrumentide ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastuvatest muutustest, ja

▼M5

b) muus koondkasumis kajastatud ja omakapitali eraldi komponendis kogunenud neto valuutakursi vahed ning selliste valuutakursi vahede võrdluse perioodi alguses ja lõpus.

▼B

53 Kui esitusvaluuta erineb arvestusvaluutast, märgitakse nimetatud asjaolu ära ning avalikustatakse arvestusvaluuta ning sellest erineva esitusvaluuta kasutamise põhjus.

54 Kui aruandva (majandus)üksuse või olulise välismaise äriüksuse arvestusvaluuta muutub, avalikustatakse nimetatud asjaolu ning arvestusvaluuta muutuse põhjus.

55 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded arvestusvaluutast erinevas valuutas, nimetab ta neid rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega vastavuses olevateks vaid siis, kui need vastavad kõigi asjakohaste standardite ja nende tõlgenduste kõikidele nõuetele, kaasa arvatud paragrahvides 39 ja 42 sätestatud ümberarvestusmeetodile.

56 Mõnikord esitab (majandus)üksus oma finantsaruanded või muud finantsandmed selle arvestusvaluutast erinevas valuutas, eirates paragrahvis 55 sätestatud nõudeid. Näiteks võib (majandus)üksus arvestada oma finantsaruannetes teise valuutasse ümber vaid valitud varad ja kohustised. Lisaks võib tuua näite, kus (majandus)üksus, mille arvestusvaluuta ei ole hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, konverteerib finantsaruanded teise valuutasse, arvestades kõik varad ja kohustised ümber viimase sulgemiskursiga. Selline ümberarvestus ei ole kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega ning paragrahvis 57 nõutud teave avalikustatakse.

57 Kui (majandus)üksus esitab oma finantsaruanded või muud finantsandmed arvestusvaluutast või esitusvaluutast erinevas valuutas ning paragrahvis 55 esitatud nõuded ei ole täidetud, peab (majandus)üksus:

a) selgelt määratlema, et antud informatsioon on täiendav informatsioon, eristamaks seda informatsioonist, mis põhineb rahvusvahelistel finantsaruandlusstandarditel;

b) avalikustama valuuta, milles täiendav informatsioon esitatakse, ja

c) avalikustama enda arvestusvaluuta ning täiendava informatsiooni arvestusel kasutatava ümberarvestusmeetodi.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

58A 2005. aasta detsembris avaldatud IAS 21 muudatusega „Netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse” lisati paragrahv 15A ning muudeti paragrahvi 33. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav.

59 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 47 edasiulatuvalt kõigi äriüksuste omandamiste suhtes, mis toimuvad pärast selle aruandeperioodi algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendatakse. Paragrahvi 47 tagasiulatuv rakendamine varasemate omandamiste suhtes on lubatud. Edasiulatuval rakendamisel välismaise äriüksuse omandamise suhtes, mis toimus enne käesoleva standardi esmakordset rakendamist, ei korrigeeri (majandus)üksus eelnevaid aastaid ning seega võib, kui on asjakohane, omandamisest tulenevat firmaväärtust ja õiglase väärtuse korrigeerimisi käsitada (majandus)üksuse enda, mitte välismaise äriüksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised juba kajastatud (majandus)üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluuta kirjed, mida kajastatakse kasutades omandamise kuupäeval kehtinud valuutakurssi.

60 Kõik muud muutused mis tulenevad käesoleva standardi rakendamisest, arvestatakse IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” kohaselt esitatud nõuetele.

▼M5

60A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 27, 30-33, 37, 39, 41, 45, 48 ja 52. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M11

60B IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) lisati paragrahvid 48A–48D. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

▼B

TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

61 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 21 „Valuutakursside muutuste mõjud” (parandatud 1993. aastal).

62 Käesolev standard asendab järgmised tõlgendused:

a) SIC 11 „Välisvaluutatehingud – valuuta olulisest devalveerimisest tulenevate kahjumite kapitaliseerimine”;

b) SIC 19 „Aruandevaluuta – mõõtmine ja esitamine finantsaruannetes kooskõlas IAS 21-ga ja IAS 29-ga” ja

c) SIC 30 „Aruandevaluuta – ümberarvestus mõõtmisvaluutast esitusvaluutasse”.

▼M1

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 23

Laenukasutuse kulutused

PÕHIPRINTSIIBID

1 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, moodustavad osa selle varaobjekti maksumusest. Muid laenukasutuse kulutusi kajastatakse kuluna.

RAKENDUSALA

2 Ettevõte rakendab käesolevat standardit laenukasutuse kulutuste kajastamisel.

3 Käesolev standard ei käsitle omakapitali kasutamisega kaasnevate tegelike või arvestuslike kulutuste kajastamist, kaasa arvatud selliste eelisaktsiatega seotud kulutuste kajastamist, mis ei ole liigitatud kohustisena.

4 Ettevõte ei ole kohustatud rakendama käesolevat standardit nende laenukasutuse kulutuste puhul, mis on otseselt seotud järgmiste varaobjektide soetamise, ehitamise või tootmisega:

a) õiglases väärtuses mõõdetav tingimustele vastav varaobjekt, näiteks bioloogiline vara; või

b) suurtes kogustes regulaarselt toodetavad või mingil muul viisil valmistatavad varud.

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Laenukasutuse kulutused on intress ja muud kulutused, mis tekivad ettevõttel seoses vahendite laenamisega.

Tingimustele vastav varaobjekt on vara, mille otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimine võtab olulisel määral aega.

▼M8

6 Laenukasutuse kulutused võivad sisaldada järgmist:

a) intressikulu, mille arvutamisel on kasutatud IAS 39-s *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* kirjeldatud efektiivse intressimäära meetodit;

b) [kehtetu]

c) [kehtetu]

d) IAS 17 *Rendid* kohaselt kajastatud kapitalirendiga seotud finantskulud ja

e) välisvaluutalaenudest tekkivad valuutakursi vahed määral, mil neid on võimalik käsitleda intressikulu korrigeerimisena.

▼M1

7 Olenevalt asjaoludest võivad tingimustele vastavateks varaobjektideks olla muuhulgas järgmised varaobjektid:

a) varud

b) tehased

▼**M1**

c) elektrijaamad

d) immateriaalsed varaobjektid

e) kinnisvarainvesteeringud.

Finantsvarad ja sellised varud, mida toodetakse või mingil muul viisil valmistatakse lühikese ajavahemiku jooksul, ei ole tingimustele vastavad varaobjektid. Lisaks ei ole tingimustele vastavad varaobjektid sellised varad, mis on juba nende soetamise ajal valmis otstarbekohaseks kasutamiseks või müügiks.

KAJASTAMINE

8 Ettevõte kapitaliseerib laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, osana selle varaobjekti maksumusest. Ettevõte kajastab muid laenukasutuse kulutusi kuluna sellel perioodil, millal tal need tekivad.

9 Tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutused lisatakse selle varaobjekti soetusmaksumusele. Sellised laenukasutuse kulutused kapitaliseeritakse osana varaobjekti soetusmaksumusest, kui on tõenäoline, et need aitavad kaasa ettevõtte majandusliku kasu suurenemisele tulevikus ja neid on võimalik usaldusväärselt mõõta. Standardi IAS 29 „*Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades*” rakendamisel kajastatakse kuluna laenukasutuse kulutuste seda osa, mis vastavalt antud standardi paragrahvile 21 kompenseerib inflatsiooni samal perioodil.

Kapitaliseeritavad laenukasutuse kulutused

10 Laenukasutuse kulutused, mis on otseselt seotud tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega, on sellised laenukasutuse kulutused, mida ei oleks tekkinud, kui tingimustele vastava varaobjekti osas ei oleks väljaminekut tehtud. Kui ettevõte laenab vahendeid mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, siis on selle tingimustele vastava varaobjektiga otseselt seotud laenukasutuse kulutused kergesti identifitseeritavad.

11 Võib osutuda keeruliseks määrata kindlaks teatud laenude ja tingimustele vastava varaobjekti vahelist otsest seost ning selliseid laene, mida oleks saanud muul juhul vältida. Keeruliseks osutub see näiteks siis, kui ettevõtte finantseerimistegevus toimub tsentraliseeritult. Raskused tekivad ka siis, kui kontsern kasutab vahendite laenamiseks erinevate intressimääradega erinevaid võlainstrumente ja laenab neid vahendeid erinevatel alustel kontserni teistele ettevõtetele edasi. Muud probleemid tekivad välisvaluutas või välisvaluutaga seotud laenude kasutamisel, kui kontsern tegutseb kõrge inflatsiooniga majandusruumis, ja valuutakursside kõikumistest. Seetõttu on tingimustele vastava varaobjekti soetamise, ehitamise või tootmisega otseselt seotud laenukasutuse kulutuste summa kindlaksmääramine keeruline ning eeldab hinnangute andmist.

12 Kui ettevõte võtab laenu mingi konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, loetakse selle varaobjekti kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summaks kõnealusest laenust antud perioodi jooksul tekkinud tegelikke laenukasutuse kulutusi, millest on lahutatud võimalik kõnealuste laenatud summade ajutisest investeerimisest tulenev tulu.

▼M1

13 Tingimustele vastava varaobjekti finantseerimisel võib ettevõte laenata vahendeid ja kanda vastavaid laenukasutuse kulutusi enne, kui neid vahendeid või osa nendest tingimustele vastava varaobjekti kulutuste katmiseks vaja läheb. Sellisel juhul investeeritakse vahendeid tihti ajutiselt kuni nende kulutamiseni tingimustele vastavale varaobjektile. Perioodi kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks lahutatakse laenukasutuse kulutustest kogu sellistest investeeringutest saadud tulu.

14 Kui ettevõte laenab vahendeid üldotstarbel ja kasutab neid tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks, määrab ettevõte kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa kindlaks vara hankimisega seotud väljaminekute summa suhtes vastavat kapitaliseerimismäära rakendades. Kapitaliseerimismäär on ettevõtte perioodi laenukohustustest (v.a konkreetse tingimustele vastava varaobjekti hankimiseks võetud laenud) tekkinud laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmine määr. Ettevõtte poolt perioodi jooksul kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste summa ei tohi ületada sel perioodil tekkinud laenukasutuse kulutuste summat.

15 Mõnedel juhtudel on laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmise määra arvutamisel asjakohane arvesse võtta kõiki emaettevõtte ja selle tütarettevõtete laene; teistel juhtudel on asjakohane, et iga tütarettevõte kasutab oma laenudest tulenevate laenukasutuse kulutuste kaalutud keskmist määra.

Tingimustele vastava varaobjekti kaetavat väärtust ületav ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus

16 Kui tingimustele vastava varaobjekti ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus või lõplik eeldatav maksumus ületab selle kaetavat väärtust või netorealiseerimisväärtust, hinnatakse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus alla või kantakse maha vastavalt muude standardite nõuetele. Teatavate asjaolude korral võib varem tehtud allahindamised ja mahakandmised hiljem tühistada vastavalt nimetatud muude standardite nõuetele.

Kapitaliseerimise algus

17 Ettevõte alustab tingimustele vastava varaobjekti laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist alguskuupäeval. Kapitaliseerimise alguskuupäev on see kuupäev, mil ettevõte esmakordselt vastab kõikidele järgmistele tingimustele:

a) tal esineb varaobjektiga seotud väljaminekuid;

b) tal esineb laenukasutuse kulutusi; ja

c) ta võtab ette tegevusi, mis on vajalikud vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks.

▼M1

18 Tingimustele vastavast varaobjektist tulenevad väljaminekud sisaldavad ainult neid väljaminekuid, mille tulemusel on toimunud rahaline makse, muu vara üleandmine või intressi kandvate kohustiste tekkimine. Väljaminekute summat vähendatakse kõigi antud varaga seotud saadud maksete ja sihtfinantseerimise võrra (vt IAS 20 „*Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*"). Varaobjekti perioodi keskmine ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus, k.a eelnevalt kapitaliseeritud laenukasutuse kulutused, näitab tavaliselt ära varaga seotud väljaminekute ligikaudse suuruse, mille suhtes kapitaliseerimismäära antud perioodil rakendatakse.

19 Tingimustele vastava varaobjekti müügi- või kasutusvalmidusse viimine hõlmab enamat kui ainult vara füüsilist valmistamist. Siia kuulub ka enne füüsilist valmistamist tehtud tehniline ja haldustöö, näiteks lubade hankimine enne füüsilise valmistamise algust. Samas ei hõlma see tegevus vara hoidmist ajal, kui ei toimu vara seisukorda muutvat tootmis- või arendustegevust. Näiteks kapitaliseeritakse maa arendamisega seotud laenukasutuse kulutused sel perioodil, mil arendamisega seotud tegevus toimub. Samas ei kapitaliseerita neid laenukasutuse kulutusi, mis tekivad seoses ehitamise eesmärgil soetatud maa hoidmisega perioodil, mil arendustegevust ei toimu.

Kapitaliseerimise peatamine

20 Ettevõte peatab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise, kui ta peatab tingimustele vastava varaobjekti aktiivse arendustegevuse pikemaks ajaks.

21 Ettevõttel võib esineda laenukasutuse kulutusi pikema perioodi vältel, mil ta peatab tegevuse vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Sellised kulutused on osaliselt valmis vara hoidmise kulutused ja neid ei kapitaliseerita. Üldjuhul siiski ettevõte ei peata laenukasutuste kulutuste kapitaliseerimist perioodil, mil ta teostab olulisi tehnilisi ja haldustöid. Ettevõte ei peata laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimist ka siis, kui ajutine seisak on vajalik vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks. Näiteks jätkub kapitaliseerimine sellise pikema perioodi vältel, mil kõrge veetase on ajutiselt peatanud silla ehitamise, ja kui kõrge veetase on selles piirkonnas ehitusperioodi ajal tavaline.

Kapitaliseerimise lõpetamine

22 Ettevõte lõpetab laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui sisuliselt kogu vara otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalik tegevus on lõpetatud.

23 Vara on üldjuhul valmis selle otstarbekohaseks kasutuseks või müügiks siis, kui vara füüsiline valmistamine on lõppenud, isegi kui tavapärane haldustöö veel jätkub. Kui tegemata on veel vaid minimaalsed muudatused, nagu kinnisvara viimistlemine ostja või kasutaja soovide kohaselt, tähendab see, et sisuliselt on kogu tegevus lõpetatud.

▼M1

24 Kui ettevõte lõpetab tingimustele vastava varaobjekti valmistamise osade kaupa ja kõiki osi on võimalik iseseisvalt kasutada ajal, mil teiste osade valmistamine alles käib, lõpetab ettevõte laenukasutuse kulutuste kapitaliseerimise siis, kui ta on sisuliselt kogu kõnealuse osa otstarbekohasesse kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajaliku tegevuse lõpetanud.

25 Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi on võimalik iseseisvalt kasutada, kui teiste osade valmistamine alles käib, on mitmest ehitisest koosnev ärikompleks. Näide tingimustele vastavast varaobjektist, mille osi ei ole võimalik iseseisvalt kasutada enne kogu töö valmimist, on tööstusettevõte, milles samal alal toimiva sama ettevõtte erinevates osades järjestikku teostatavad tootmisprotsessid on üksteisest sõltuvad, nagu näiteks terasetehas.

AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

26 Ettevõte avalikustab:

a) perioodi jooksul kapitaliseeritud laenukasutuse kulutuste summa; ja

b) kapitaliseeritavate laenukasutuse kulutuste kindlaksmääramiseks kasutatud kapitaliseerimismäär.

ÜLEMINEKUSÄTTED

27 Kui käesoleva standardi rakendamine toob kaasa muutuse arvestusmeetodis, rakendab ettevõte käesolevat standardit nende tingimustele vastavatele varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas jõustumiskuupäeval või hiljem.

28 Ettevõte võib siiski valida mistahes kuupäeva enne jõustumiskuupäeva ja rakendada käesolevat standardit kõikide varaobjektidele tehtavate laenukasutuse kulutuste suhtes, mille kapitaliseerimise alguskuupäev on kas sel kuupäeval või hiljem.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

29 Ettevõte peab käesolevat standardit rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõte rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2009, peab ta selle asjaolu avalikustama.

▼M8

29A 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M1

IAS 23 (MUUDETUD 1993) TAGASIVÕTMINE

30 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*” (muudetud 1993).

▼M26

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD 24

Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on tagada, et (majandus)üksuse finantsaruanded sisaldaksid vajalikku teavet pööramaks tähelepanu võimalusele, et (majandus)üksuse finantsseisund ja kasum või kahjum võivad olla mõjutatud seotud osapoolte olemasolust ning selliste osapooltega tehtud tehingutest ning laekumata ja tasumata saldodest, sealhulgas siduvatest kohustustest.

RAKENDUSALA

2 **Käesolevat standardit rakendatakse:**

a) seotud osapoolte vaheliste suhete ja tehingute kindlaksmääramisel;

b) (majandus)üksuse ja sellega seotud osapoolte vaheliste laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kindlaksmääramisel;

c) asjaolude kindlaksmääramisel, mille olemasolul tuleb punktides a ja b esitatud andmed avalikustada; ja

d) nimetatud teabe avalikustamise otsustamisel.

3 **Käesolev standard nõuab seotud osapoolte vaheliste suhete, tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste avalikustamist emaettevõtja, ühisettevõtja või investori konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruannetes, mis on esitatud kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*. Käesolevat standardit kohaldatakse ka üksikute finantsaruannete suhtes.**

4 Seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod teiste kontserni kuuluvate (majandus)üksustega avalikustatakse (majandus)üksuse finantsaruannetes. Kontserni konsolideeritud finantsaruannete koostamisel elimineeritakse grupisisesed seotud osapoolte vahelised tehingud ning laekumata ja tasumata saldod.

SEOTUD OSAPOOLI KÄSITLEVA TEABE AVALIKUSTAMISE EESMÄRK

5 Suhted seotud osapoolte vahel on äritegevuse tavapärane osa. Näiteks teostavad (majandus)üksused tihti oma tegevust osaliselt tütarettevõtete, ühisettevõtmiste ja sidusettevõtete kaudu. Sellises olukorras on (majandus)üksusel võimalik mõjutada investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat kontrolli, ühise kontrolli või märkimisväärse mõju kaudu.

6 Seotud osapoolte vaheline suhe võib avaldada mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning finantsseisundile. Seotud osapooled võivad astuda sellistesse tehingutesse, mida mitteseotud osapooled ei teeks. Näiteks ei pruugi emaettevõttele soetusmaksumuses kaupu müüv (majandus)üksus müüa neid samadel tingimustel teisele kliendile. Samuti ei pruugi seotud osapoolte vahelised tehingud toimuda samades summades nagu mitteseotud osapoolte vahelised tehingud.

▼M26

7 (Majandus)üksuse kasumit või kahjumit ja finantsseisundit võivad mõjutada suhted seotud osapoolte vahel isegi siis, kui seotud osapoolte vahelisi tehinguid ei toimu. Sellise suhte olemasolu iseenesest võib olla piisav, et mõjutada (majandus)üksuse tehinguid teiste osapooltega. Näiteks võib tütarettevõte lõpetada suhte kaubanduspartneriga, kui emaettevõte omandab sõsarettevõtte, mis tegutseb samas valdkonnas kui eelmine kaubanduspartner. Teise võimalusena võib üks osapool tegevusest hoiduda teise osapoole märkimisväärse mõju tõttu – näiteks võib emaettevõte anda tütarettevõttele juhtnööre mitte tegeleda uurimis- ja arendustegevusega.

8 Nimetatud põhjustel võib teave (majandus)üksuse ja seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste ja suhete kohta mõjutada finantsaruannete kasutajate poolt (majandus)üksuse tegevusele antavat hinnangut, sealhulgas ka hinnangut (majandus)üksuse riskide ja võimaluste kohta.

MÕISTED

9 **Käesolevas standardis kasutatakse allpool toodud mõisteid järgmises tähenduses:**

Seotud osapool **on isik või (majandus)üksus, kes on seotud finantsaruandeid koostava (majandus)üksusega (käesolevas standardis nimetatud kui „aruandev (majandus)üksus”)**

a) Isik või selle isiku lähedased pereliikmed on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui see isik:

i) omab aruandva (majandus)üksuse üle kontrolli või ühist kontrolli;

ii) omab märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle või

iii) on aruandva (majandus)üksuse või aruandva (majandus)üksuse emaettevõtte juhtkonna üks võtmeisik.

b) (Majandus)üksus on seotud aruandva (majandus)üksusega, kui kehtib üks järgmistest tingimustest:

i) (majandus)üksus ja (aruandev) majandusüksus on sama kontserni liikmed (mis tähendab, et iga emaettevõte, tütarettevõte ja sõsarettevõte on seotud teistega);

ii) üks (majandus)üksus on teise (majandus)üksuse sidusettevõte või ühisettevõtmine (või sellise kontserni liikme sidusettevõte või ühisettevõtmine, mille liige on teine (majandus)üksus);

iii) mõlemad (majandus)üksused on sama kolmanda osapoole ühisettevõtmised;

iv) üks (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse ühisettevõtmine ja teine (majandus)üksus on kolmanda (majandus)üksuse sidusettevõte;

v) (majandus)üksus on töösuhtejärgsete hüvitiste skeem aruandva (majandus)üksuse või sellega seotud (majandus)üksuse töötajate kasuks. Kui aruandev (majandus)üksus on ise selline skeem, on skeemi sissemakseid tegevad tööandjad samuti seotud aruandva (majandus)üksusega;

▼M26

vi) (majandus)üksuse üle omab kontrolli või ühist kontrolli punktis a määratletud isik;

vii) punkti a alapunktis i määratletud isik omab märkimisväärset mõju (majandus)üksuse üle või on (majandus)üksuse (või (majandus)üksuse emaettevõtte) juhtkonna üks võtmeisik.

Seotud osapoolte vaheline tehing **on ressursside, teenuste või kohustuste üleandmine aruandva (majandus)üksuse ja seotud osapoole vahel sõltumata sellest, kas see toimub tasu eest või tasuta.**

Isiku lähedased pereliikmed **on sellised pereliikmed, kelle puhul võib eeldada, et nad mõjutavad kõnealust isikut, või kellele kõnealune isik võib mõju avaldada nende suhetes (majandus)üksusega, sealhulgas:**

a) selle isiku lapsed ja abikaasa või elukaaslane;

b) selle isiku abikaasa või elukaaslase lapsed ja

c) selle isiku või tema abikaasa või elukaaslase ülalpeetavad.

Hüvitis **hõlmab kõiki hüvitisi töötajatele (vastavalt IAS 19-le *Hüvitised töötajatele*), kaasa arvatud hüvitised töötajatele, mille suhtes rakendatakse IFRS 2-e *Aktsiapõhine makse*. Hüvitised töötajatele on igas vormis saadud, saadaolev või võimaldatav tasu, mida (majandus)üksus annab või (majandus)üksuse nimel antakse töötajatele tööalaste teenuste eest (majandus)üksusele. See hõlmab ka (majandus)üksuse emaettevõtte poolt makstavat tasu (majandus)üksuse eest. Hüvitiste hulka kuuluvad:**

a) lühiajalised hüvitised töötajatele, näiteks palgad ja sotsiaalkindlustusmaksed, tasuline iga-aastane puhkus ja tasuline haiguspuhkus, kasumi jagamine ja boonused (kui makstakse kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu) ja mitterahalised hüvitised (näiteks arstiabi, eluase, autod ning tasuta või subsideeritud kaubad või teenused) praegustele töötajatele;

b) töösuhtejärgsed hüvitised, näiteks pensionid, muud pensionihüvitised, elukindlustus ja arstiabi pärast töösuhte lõppemist;

c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele, sealhulgas pikaajalise tööalase teenistuse eest antav puhkus või õppejõule antav puhkus teadustööks, tähtpäevadega seotud hüvitised või muud pikaajalise teenistusega seotud hüvitised, pikaajalised invaliidsushüvitised ning ka kasumi jagamine, boonused ja edasilükatud hüvitised, kui neid ei maksta täies ulatuses kaheteistkümne kuu jooksul pärast perioodi lõppu;

d) töösuhte lõpetamise hüvitised ja

e) aktsiapõhine makse.

Kontroll **on võime valitseda (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitika üle, et saada selle tegevusest majanduslikku kasu.**

▼M26

Ühine kontroll **on lepingupõhiselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle.**

Juhtkonna võtmeisikud **on isikud, kellel on volitused (majandus)üksuse tegevuse kavandamiseks, juhtimiseks ja kontrollimiseks otseselt või kaudselt, ning kes kannavad selle eest vastutust, sealhulgas ka asjaomase (majandus)üksuse direktorid (tegevdirektor või muu).**

Märkimisväärne mõju **on võime osaleda (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel, omamata kontrolli selliste poliitikate üle. Märkimisväärset mõju võib saavutada aktsiaosaluse, põhikirja või lepingu kaudu.**

Valitsus **on valitsus, valitsusasutused ja samalaadsed kohalikud, riiklikud või rahvusvahelised organid.**

Valitsusega seotud (majandus)üksus **on (majandus)üksus, mille üle valitsus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju.**

10 Iga võimalikku seotud osapoolte vahelist suhet hinnates pööratakse tähelepanu suhte sisule, mitte pelgalt selle õiguslikule vormile.

11 Käesoleva standardi kontekstis ei ole seotud osapoolteks:

a) kaks (majandus)üksust vaid selle alusel, et neil on ühine direktor või muu juhtkonna võtmeisik või selle alusel, et üks (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisik omab märkimisväärset mõju teise (majandus)üksuse üle;

b) kaks ühisettevõtjat vaid selle alusel, et need omavad ühisettevõtmise üle ühist kontrolli;

c) i) rahastajad;

ii) ametiühingud;

iii) kommunaalettevõtted ja

iv) valitsusasutused, mis ei oma kontrolli, ühist kontrolli ega märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle;

vaid selle alusel, et neil on (majandus)üksusega tavapärased tehingud (isegi kui need võivad mõjutada (majandus)üksuse tegevusvabadust või otsustusvabadust);

d) klient, tarnija, frantsiisiandja, turustaja või agent, kellega (majandus)üksusel on märkimisväärses mahus äritehinguid ning sellest on tulenenud majanduslik sõltuvus.

12 Seotud osapoole mõistes hõlmab sidusettevõte selle tütarettevõtteid ja ühisettevõtmine hõlmab selle tütarettevõtteid. Seetõttu on näiteks omavahel seotud sidusettevõtte tütarettevõte ja investor, kes omab märkimisväärset mõju sidusettevõtte üle.

▼**M26**

AVALIKUSTAMINE

Kõik (majandus)üksused

13 **Emaettevõtete ja tütarettevõtete vahelised suhted avalikustatakse, vaatamata sellele, kas nimetatud seotud osapoolte vahel on olnud tehinguid või mitte. (Majandus)üksus avalikustab emaettevõtte nime ning lõplikku kontrolli omava osapoole, kui see on eelmisest erinev. Kui (majandus)üksuse emaettevõte ega lõplikku kontrolli omav osapool avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid ei koosta, avalikustatakse hierarhiliselt järgmise emaettevõtte nimi, mis neid koostab.**

14 Et finantsaruannete kasutajad saaksid kujundada arusaamise seotud osapoolte vaheliste suhete mõjust (majandus)üksusele, on kontrolli olemasolul vaja avalikustada seotud osapoolte vahelised suhted sõltumata sellest, kas seotud osapoolte vahelisi tehinguid on toimunud.

15 Emaettevõtte ja tütarettevõtete vaheliste seotud osapoolte suhete avalikustamise nõue täiendab IAS 27, IAS 28 *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31 *Osalemised ühisettevõtmistes* esitatud avalikustamise nõudeid.

16 Paragrahvis 13 viidatakse hierarhiliselt järgmisele emaettevõttele. See on kontserni esimene emaettevõte pärast vahetut emaettevõtet, mis koostab avalikkusele kättesaadavaid konsolideeritud finantsaruandeid.

17 **(Majandus)üksus avalikustab kõik juhtkonna võtmeisikute hüvitised kokku ja igas järgmises kategoorias:**

a) lühiajalised hüvitised töötajatele;

b) töösuhtejärgsed hüvitised;

c) muud pikaajalised hüvitised töötajatele;

d) töösuhete lõpetamise hüvitised ja

e) aktsiapõhised maksed.

18 **Kui (majandus)üksusel on olnud seotud osapoolte vahelisi tehinguid finantsaruannetega hõlmatud perioodidel, avalikustab ta seotud osapoolte vahelise suhte olemuse ning samuti teabe nende tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste kohta, mis on kasutajatele vajalik mõistmaks suhte võimalikku mõju finantsaruannetele. Nimetatud avalikustamise nõuded täiendavad paragrahvis 17 esitatud nõudeid. Avalikustatakse vähemalt järgmine teave:**

a) tehingute summa;

b) laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste summad ja

i) neile seatud tähtajad ja tingimused, kaasa arvatud see, kas need on tagatud, ning arvelduseks antava tasu olemus ja

ii) üksikasjalikud andmed saadud või antud garantiide kohta;

▼**M26**

c) laekumata saldode summaga seotud ebatõenäoliselt laekuvate nõuete provisjonid ja

d) perioodil kajastatud kulud seoses bilansist välja kantud või ebatõenäoliselt laekuvate nõuetega seotud osapoolte vastu.

19 **Paragrahvis 18 nõutud teabe avalikustamine toimub eraldi iga järgmise kategooria puhul:**

a) emaettevõte;

b) (majandus)üksuse üle ühist kontrolli või märkimisväärset mõju omavad (majandus)üksused;

c) tütarettevõtted;

d) sidusettevõtted;

e) ühisettevõtmised, milles (majandus)üksus on ühisettevõtja;

f) (majandus)üksuse või selle emaettevõtte juhtkonna võtmeisikud ja

g) muud seotud osapooled.

20 Paragrahvis 19 esitatud summade liigitamine, mis kajastavad nõudeid või võlgnevusi erineva kategooria seotud osapoolte suhtes, täiendab IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* toodud avalikustamise nõudeid, mille kohaselt tuleb teave avalikustada kas finantsseisundi aruandes või lisades. Kategooriaid on täiendatud, võimaldamaks seotud osapoolte saldode põhjalikumat analüüsi ning rakendamaks neid seotud osapoolte tehingute korral.

21 Järgnevalt mõned näited avalikustatavate tehingute kohta juhul, kui need toimuvad seotud osapoolega:

a) toodangu (valmis või lõpetamata) ost või müük;

b) kinnisvara ja muude varade ost või müük;

c) teenuste osutamine või saamine;

d) rendid;

e) uurimis- ja arendustegevuse üleandmised;

f) litsentsilepingutega toimuvad üleandmised;

g) finantseerimisalased üleandmised (sealhulgas laenud ning rahalised ja mitterahalised sissemaksed omakapitali);

h) garantiide või tagatiste andmine;

i) siduvad kohustused millegi tegemiseks teatud sündmuse, sealhulgas täitmisele kuuluvate lepingute (*) (kajastatud ja kajastamata) tulevikus esinemise või mitteesinemise korral ja

(*) IAS 37-s *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratletakse täitmisele kuuluvad lepingud lepingutena, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral.

▼M26

j) kohustiste arveldamine (majandus)üksuse eest või (majandus)üksuse poolt selle seotud osapoole eest.

22 Emaettevõtte või tütarettevõtte osalemine kindlaksmääratud hüvitistega skeemis, mille puhul riskid on jagatud kontserni (majandus)üksuste vahel, on seotud osapoolte vaheline tehing (vt IAS 19 paragrahv 34B).

23 Teave selle kohta, et seotud osapoolte vahelised tehingud tehti sõltumatute osapoolte vaheliste tehingutega võrdväärsetel tingimustel, avalikustatakse vaid juhul, kui selliseid tingimusi on võimalik põhjendada.

24 **Sama liiki tehingud võib avalikustada kogusummana, välja arvatud juhul, kui eraldi avalikustamine on vajalik, et mõista seotud osapoolte vaheliste tehingute mõju (majandus)üksuse finantsaruannetele.**

Valitsusega seotud (majandus)üksused

25 **Aruandev (majandus)üksus vabastatakse paragrahvis 18 toodud avalikustamise nõuetest seotud osapoolte vaheliste tehingute ning laekumata ja tasumata saldode, sealhulgas siduvate kohustuste suhtes, mis tal on:**

a) valitsusega, mis omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju aruandva (majandus)üksuse üle; ja

b) seotud osapooleks oleva teise (majandus)üksusega, kui sama valitsus omab kontrolli, ühist kontrolli või märkimisväärset mõju nii aruandva (majandus)üksuse kui ka teise (majandus)üksuse üle.

26 **Kui aruandev (majandus)üksus kohaldab paragrahvi 25 kohast vabastust, avalikustab ta paragrahvis 25 viidatud tehingute ning laekumata ja tasude saldode kohta järgmise teabe:**

a) valitsuse nimi ja aruandva (majandus)üksusega oleva suhte olemus (st kontroll, ühine kontroll või märkimisväärne mõju);

b) piisavalt üksikasjalikult järgmised andmed, et võimaldada (majandus)üksuse finantsaruannete kasutajatel saada aru seotud osapoolte vaheliste tehingute mõjust tema finantsaruannetele:

i) iga eraldiseisvalt märkimisväärse tehingu olemus ja summa ja

ii) teiste tehingute puhul, mis on märkimisväärsed koos, kuid mitte eraldi vaadatuna, kvalitatiivsed või kvantitatiivsed andmed nende ulatuse kohta. Tehingute tüüpide hulka kuuluvad paragrahvis 21 loetletud tüübid.

27 Kasutades oma otsustusvõimet, et määrata kindlaks paragrahvi 26 punkti b kohaselt avalikustatava teabe üksikasjalikkuse tase, võtab aruandev (majandus)üksus arvesse seotud osapoolte vaheliste suhete lähedust ja teisi asjaolusid, mis on olulised tehingu märkimisväärsuse taseme kindlakstegemisel, näiteks kas:

a) see on märkimisväärne suuruse mõttes;

b) seda teostatakse mitteturutingimustel;

▼**M26**

c) seda teostatakse väljaspool igapäevast äritegevust, näiteks äride ost ja müük;

d) seda avalikustatakse reguleerivate või järelevalvet teostavate asutuste poolt;

e) sellest antakse aru tippjuhtkonnale;

f) selle suhtes on vaja aktsionäride heakskiitu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2011 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud kas kogu standardi või paragrahvides 25–27 toodud osalise vabastuse suhtes valitsusega seotud (majandus)üksuste puhul. Kui (majandus)üksus rakendab kas kogu standardit või eespool nimetatud osalist vabastust enne 1. jaanuari 2011 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 24 (2003) TAGASIVÕTMINE

29 Käesoleva standardiga asendatakse ISA 24 *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2003).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 26

Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes, kui selliseid finantsaruandeid koostatakse.

2 Pensionihüvitiste plaanide kohta kasutatakse vahel mitmeid teisi nimetusi, nagu „pensioniskeemid", „väljateenitud aastate pensioniskeemid" või „pensionihüvitiste skeemid". Käesolev standard vaatleb pensionihüvitiste plaani aruandva (majandus)üksusena, mis on eraldiseisev plaanis osalejate tööandjatest. Pensionihüvitiste plaanide finantsaruannete suhtes rakendatakse kõiki teisi standardeid niivõrd, kuivõrd käesolev standard neid ei asenda.

3 Käesolevas standardis käsitletakse plaani arvestust ja aruandlust kõikidele osalejatele kui rühmale. See ei käsitle üksikutele osalejatele nende pensionihüvitise õiguste kohta esitatavaid aruandeid.

4 IAS 19 „Hüvitised töötajatele" käsitleb pensionihüvitisteks tehtavate kulutuste kindlaksmääramist plaane omavate tööandjate finantsaruannetes. Seega täiendatakse käesoleva standardiga IAS 19.

5 Pensionihüvitiste plaanid võivad olla kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid või kindlaksmääratud hüvitistega plaanid. Paljud neist nõuavad eraldi fondide loomist, mis võivad, kuid ei pruugi olla eraldiseisvad juriidilised isikud, ja millel võivad, kuid ei pruugi olla fondivalitsejad, ning millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse pensionihüvitisi. Käesolevat standardit rakendatakse olenemata kõnealuse fondi loomisest ning fondivalitsejate olemasolust.

6 Pensionihüvitiste plaanide puhul, mille vara investeeritakse kindlustusandjasse, kehtivad samad arvestus- ja finantseerimisnõuded kui eraviisilistele investeerimiskokkulepetele. Seega kuuluvad need käesoleva standardi rakendusalasse, välja arvatud juhul, kui kindlustusandjaga sõlmitud leping on konkreetse osaleja või osalejate rühma nimel ning pensionihüvitise kohustuse eest vastutab ainuisikuliselt kindlustusandja.

7 Käesolevas standardis ei käsitleta tööga seotud muud liiki hüvitisi, nagu hüvitised töölepingu lõpetamisel, edasi lükkunud hüvitiste kokkulepped, toetused pikaajalise töösuhte lõpetamisel, spetsiaalsed eelpensioniplaanid või vabatahtliku töölt lahkumise plaanid, tervise- ja sotsiaalkindlustusplaanid ja boonusskeemid. Käesoleva standardi rakendusalast jäävad välja ka riikliku sotsiaalkindlustuse laadsed kokkulepped.

▼B

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Pensionihüvitiste plaanid on kokkulepped, millega (majandus)üksus annab töötajatele töösuhte lõppemisel või pärast seda hüvitisi (igaaastase sissetuleku või ühekordse summana), kui kõnealuseid hüvitisi või nende jaoks tehtavaid sissemakseid on pensionilemineku eelselt võimalik dokumentaalselt või (majandus)üksuse senise praktika kohaselt kindlaks määrata või hinnata.

Kindlaksmääratud sissemaksetega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks fondi tehtavate sissemaksete ning neilt teenitava investeeringutulu alusel.

Kindlaksmääratud hüvitistega plaanid on pensionihüvitiste plaanid, mille puhul pensionihüvitisena makstavad summad määratakse kindlaks valemi järgi, mis üldjuhul põhineb töötajate sissetulekutel ja/või teenistusperioodil.

Finantseerimine on vara üleandmine tööandjast eraldiseisvale üksusele (*fondile*), et tagada pensionihüvitiste maksmisega seotud tulevase kohustuse täitmine.

Käesolevas standardis kasutatakse ka järgmisi mõisteid:

Osalejad on pensionihüvitiste plaani liikmed ja teised isikud, kellel on õigus plaani raames hüvitisi saada.

Hüvitisteks olemasolev netovara on plaani varad, millest lahutatakse kohustised, välja arvatud lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus on pensionihüvitiste plaanis praegustele ja endistele töötajatele ettenähtud nende eeldatavate maksete nüüdisväärtus, mille aluseks on senine tööalane teenistus.

Garanteeritud hüvitised on hüvitised, mille saamise õigus pensionihüvitiste plaani tingimuste kohaselt ei olene töösuhte jätkumisest.

9 Mõnda pensionihüvitiste plaani toetatakse rahaliselt isikute poolt, kes ei ole tööandjad; käesolevat standardit rakendatakse ka selliste plaanide finantsaruannete suhtes.

10 Enamik pensionihüvitiste plaane põhineb ametlikel lepingutel. Mõned plaanid on mitteametlikud, kuid on tulenevalt tööandjate väljakujunenud tavast omandanud teatava kohustuse iseloomu. Kuigi mõned plaanid võimaldavad tööandjatel oma plaanijärgseid kohustusi piirata, on tööandjal üldjuhul raske plaani tühistada ilma, et ta kaotaks töötajad. Mitteametliku plaani suhtes rakendatakse samu arvestuse ja aruandluse põhimõtteid kui ametliku plaani suhtes.

▼B

11 Paljud pensionihüvitiste plaanid näevad ette eraldi fondide loomist, millesse tehakse sissemakseid ja millest makstakse hüvitisi. Selliseid fonde võivad hallata isikud, kes tegutsevad fondi varade valitsemisel sõltumatult. Mõnedes riikides nimetatakse neid isikuid fondivalitsejateks. Mõistet fondivalitseja kasutatakse käesolevas standardis selliste isikute tähistamiseks olenemata sellest, kas fond on formaalselt moodustatud.

12 Pensionihüvitiste plaanid jagunevad üldjuhul kindlaksmääratud sissemaksetega plaanideks või kindlaksmääratud hüvitistega plaanideks, millest kummalgi on omad iseloomulikud tunnused. Esineb ka plaane, millel on mõlema tunnused. Selliseid hübriidplaane käsitatakse käesoleva standardi rakendamisel kindlaksmääratud hüvitistega plaanidena.

KINDLAKSMÄÄRATUD SISSEMAKSETEGA PLAANID

13 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja finantseerimispõhimõtete kirjeldust.

14 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul määratakse osaleja tulevased hüvitised kindlaks tööandja, osaleja või mõlemapoolsete sissemaksete ning fondi tegevuse efektiivsuse ja investeeringutulu alusel. Üldjuhul vabaneb tööandja oma kohustustest sissemaksete tegemisega fondi. Aktuaari nõuannet üldjuhul vaja ei ole, kuigi mõnikord kasutatakse seda, et hinnata tulevasi hüvitisi, mida on võimalik saada tehtud sissemaksete ning tulevaste sissemaksete ja investeeringutulu muutuvate määrade alusel.

15 Osalejad on huvitatud plaani tegevusest, kuna see mõjutab otseselt nende tulevaste hüvitiste suurust. Osalejatel on huvi teada, kas sissemaksed on tehtud ning kas on teostatud piisavat kontrolli hüvitisesaajate õiguste kaitseks. Tööandja on huvitatud, et plaan toimiks tõhusalt ja õiglaselt.

16 Kindlaksmääratud sissemaksetega plaani aruandluse eesmärk on anda perioodilist teavet plaani ning selle investeeringute tasuvuse kohta. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

a) perioodil toimunud olulise tegevuse kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;

b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul, ja

c) investeerimispoliitika kirjeldus.

KINDLAKSMÄÄRATUD HÜVITISTEGA PLAANID

17 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani finantsaruanded sisaldavad kas:

a) aruannet, milles esitatakse:

i) hüvitisteks olemasolev netovara;

▼B

ii) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi ja

iii) tulemuseks olev üle- või puudujääk või

b) hüvitisteks olemasolev netovara aruanne, mis sisaldab kas:

i) lisa, milles avalikustatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus, eristades garanteeritud ja garanteerimata hüvitisi, või

ii) viidet kõnealusele teabele, mis sisaldub lisatud aktuaarses aruandes.

Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete kuupäeval teostatud, võetakse aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustatakse selle kuupäev.

18 Paragrahvi 17 rakendamisel peab lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus põhinema senise tööalase teenistuse eest plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitistel, lähtudes seejuures kas hetkel kehtivast palgatasemest või prognoositavast palgatasemest, avalikustades kasutatud lähtealuse. Avalikustada tuleb ka kõik selliste aktuaarsete eelduste muutuste mõju, mis on lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust oluliselt mõjutanud.

19 Finantsaruannetes selgitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja hüvitisteks olemasoleva netovara seoseid ning lubatud hüvitiste finantseerimispõhimõtted.

20 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul sõltub lubatud pensionihüvitiste maksmine plaani finantsseisundist ja sissemaksjate suutlikkusest tulevikus plaani sissemakseid teha, ning ka plaani investeeringute tasuvusest ja tegevuse efektiivsusest.

21 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani puhul on plaani finantsseisundi hindamiseks, eelduste kontrollimiseks ja tulevaste sissemaksete soovitusliku suuruse määramiseks vaja korrapärast aktuaari poolset nõustamist.

22 Kindlaksmääratud hüvitistega plaani aruandluse eesmärk on anda plaani finantsvahendite ja tegevuse kohta korrapäraselt teavet, mille abil on võimalik hinnata vahendite kogunemise ja plaani hüvitiste vahelist seost aja jooksul. Selle eesmärgi saavutamiseks esitatakse üldjuhul finantsaruanded, mis sisaldavad järgmist:

a) perioodil toimunud oluliste tegevuste kirjeldus ning plaani, selle liikmete ja tingimustega seotud võimalike muudatuste mõju;

b) aruanded, milles kajastatakse perioodi tehingud ja investeeringute tasuvus ning plaani finantsseisund perioodi lõpul;

c) aktuaarne teave kas aruannete osana või eraldi aruandena ja

d) investeerimispoliitika kirjeldus.

▼B

Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus

23 Pensionihüvitiste plaani eeldatavate maksete nüüdisväärtus on võimalik välja arvutada ja aruandes esitada, võttes aluseks hetkel kehtivad või prognoositavad palgatasemed kuni osalejate pensionile mineku ajani.

24 Hetkel kehtiva palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:

a) lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus ehk praegusel hetkel igale plaani osalejale omistatav summa on võimalik välja arvutada objektiivsemalt kui prognoositava palgataseme korral, kuna kasutatakse vähem eeldusi;

b) palgatõusuga seotud hüvitiste suurendamise kohustus tekib plaanil palgatõusu ajal ja

c) lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse summa, mille aluseks on hetkel kehtivad palgatasemed, on üldjuhul otsesemalt seotud summaga, mis makstaks välja plaani likvideerimise või lõpetamise korral.

25 Prognoositava palga aluseks võtmise põhjused on muu hulgas järgmised:

a) finantsteave tuleks koostada tegevuse jätkuvusest lähtudes, olenemata hinnangutest ja eeldustest, mida tuleb teha;

b) lõplikust palgast lähtuvate plaanide puhul määratakse hüvitised kindlaks pensionile mineku kuupäeval või sellele lähedasel ajal kehtiva palga alusel; seega on vaja palkasid, sissemaksete suurust ja tulumäärasid prognoosida; ja

c) palgaprognooside kõrvalejätmine võib juhul, kui suurem osa finantseerimisest põhineb palgaprognoosidel, kaasa tuua näilise ülefinantseerimise, kuigi plaan ei ole ülefinantseeritud, või nõuetekohase finantseerimise, kuigi plaan on alafinantseeritud.

26 Hetkel kehtivatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse plaani finantsaruannetes, et näidata ära finantsaruannete esitamise ajaks kogunenud hüvitiste maksmise kohustus. Prognoositavatel palkadel põhinev lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse, et näidata ära tegevuse jätkuvusest lähtuv potentsiaalsete kohustuste suurus, mis üldjuhul on finantseerimise aluseks. Lisaks lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse avalikustamisele võib osutuda vajalikuks anda piisavaid selgitusi, et näidata selgelt konteksti, milles lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust tuleks käsitleda. Kõnealuseks selgituseks võib olla palgaprognoosidel põhinev teave kavandatava tulevase finantseerimise ja finantseerimispõhimõtete õigsuse kohta. Selle võib lisada finantsaruannetele või aktuaari aruandesse.

▼B

Aktuaarse hindamise sagedus

27 Paljudes riikides ei teostata aktuaarset hindamist sagedamini kui kord kolme aasta jooksul. Kui aktuaarset hindamist ei ole finantsaruannete tähtpäeval teostatud, tuleb aluseks võtta viimane hindamine ning avalikustada selle kuupäev.

Finantsaruande sisu

28 Kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul esitatakse teave ühel alljärgneval kujul, mille aluseks on erinevad aktuaarse teabe avalikustamise ja esitamise tavad:

a) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara, lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse ja sellest tuleneva üle- või puudujäägi kohta. Plaani finantsaruanded sisaldavad ka aruandeid hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse muutuste kohta. Finantsaruanded võivad sisaldada eraldi aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust;

b) finantsaruanded sisaldavad aruannet hüvitisteks olemasoleva netovara kohta ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet. Lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus avalikustatakse aruannete lisas. Finantsaruanded võivad sisaldada ka aktuaari aruannet, mis tõendab lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust; ja

c) finantsaruanded sisaldavad hüvitisteks olemasoleva netovara aruannet ja hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruannet ning lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus esitatakse eraldi aktuaarses aruandes.

Iga ülaltoodud vormi puhul võib finantsaruannetele lisada ka fondivalitseja aruande, mis sarnaneb juhatuse tegevusaruandega, ning investeerimisaruande.

29 Paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vormide pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste kvantifitseerimine ja muu nende käsitluste puhul esitatav teave aitavad kasutajatel hinnata plaani hetkeseisundit ning plaani kohustuste täitmise tõenäosust. Ka leiavad nad, et finantsaruanded peaksid iseenesest olema täielikud ega tohiks tugineda lisatud aruannetele. Mõned leiavad siiski, et paragrahvi 28 punktis a kirjeldatud vorm võib luua ettekujutuse kohustise olemasolust, kuigi nende arvates ei ole lubatud pensionihüvitiste aktuaarsel nüüdisväärtusel kõiki kohustise tunnuseid.

▼B

30 Paragrahvi 28 punktis c kirjeldatud vormi pooldajad leiavad, et lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust ei tohiks lisada hüvitisteks olemasoleva netovara aruandesse, nagu paragravi 28 punktis a kirjeldatud vormi puhul, ega isegi avalikustada lisas, nagu paragrahvi 28 punkti b puhul, kuna seda võrreldaks otseselt plaani varadega ja selline võrdlus võib olla ekslik. Nad väidavad, et aktuaarid ei pruugi võrrelda lubatud pensionihüvitiste aktuaarset nüüdisväärtust investeeringute turuväärtusega, vaid võivad selle asemel hinnata investeeringutest eeldatavate rahavoogude nüüdisväärtust. Seepärast leiavad selle vormi pooldajad, et enamasti ei peegelda kõnealune võrdlus aktuaari üldist hinnangut plaanile ning seda võidakse vääriti mõista. Mõned leiavad ka, et kvantifitseerimisest olenemata peaks teave lubatud pensionihüvitiste kohta sisalduma üksnes eraldiseisvas aktuaarses aruandes, kus on võimalik esitada nõuetekohane selgitus.

31 Käesolevas standardis tunnustatakse seisukohti, mille kohaselt lubatud pensionihüvitistega seotud teabe võib avalikustada eraldiseisvas aktuaarses aruandes. Standardis ei tunnustata lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse kvantifitseerimise vastaseid seisukohti. Seega peetakse käesoleva standardi kohaselt vastuvõetavaks paragrahvi 28 punktides a ja b kirjeldatud vorme ning ka punktis c kirjeldatud vormi, tingimusel, et finantsaruanded sisaldavad viidet lisatud aktuaarsele aruandele, milles esitatakse lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus.

KÕIK PLAANID

Plaani varade hindamine

32 Pensionihüvitiste plaanide investeeringud tuleb kajastada õiglases väärtuses. Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglaseks väärtuseks turuväärtus. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, tuleb avalikustada, miks õiglast väärtust ei kasutata.

33 Kaubeldavate väärtpaberite puhul on õiglane väärtus üldjuhul turuväärtus, kuna seda peetakse väärtpaberite ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisundi ja perioodi investeeringute tasuvuse kõige sobivamaks mõõdupuuks. Väärtpabereid, millel on fikseeritud tagasiostuväärtus ning mis on omandatud plaani või selle konkreetsete osade kohustuste täitmiseks, võib kajastada nende lõplikus tagasiostuväärtuses, eeldades ühesuurust tulumäära kuni lunastustähtajani. Kui plaanil on investeeringuid, mille õiglast väärtust ei ole võimalik hinnata, näiteks terve (majandus)üksuse omamine, tuleb avalikustada põhjus, miks õiglast väärtust ei kasutata. Kui investeeringuid kajastatakse muus kui turuväärtuses või õiglases väärtuses, avalikustatakse üldjuhul ka õiglane väärtus. Fondi tegevuses kasutatavad varad arvestatakse rakendatavate standardite kohaselt.

Avalikustamine

34 Pensionihüvitiste plaani finantsaruanded sisaldavad nii kindlaksmääratud hüvitiste kui ka kindlaksmääratud sissemaksetega plaani puhul ka järgmist teavet:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne;

▼B

b) oluliste arvestusmeetodite lühikokkuvõte ja

c) plaani kirjeldus ning selles perioodi jooksul toimunud mis tahes muudatuste mõju.

35 Pensionihüvitiste plaanide finantsaruanded sisaldavad vajaduse korral järgmist:

a) hüvitisteks olemasoleva netovara aruanne, milles avalikustatakse:

i) varad perioodi lõpu seisuga sobivalt liigitatuna;

ii) varade hindamise alused;

iii) üksikasjalikud andmed iga investeeringu kohta, mis ületab kas 5 % hüvitisteks olemasolevast netovarast või 5 % mis tahes liiki väärtpaberitest;

iv) üksikasjalikud andmed tööandjasse tehtud investeeringute kohta ja

v) kohustised, muud kui lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus;

b) hüvitisteks olemasoleva netovara muutuste aruanne, milles esitatakse järgmised andmed:

i) tööandja sissemaksed;

ii) töötajate sissemaksed;

iii) investeeringutulu, näiteks intressid ja dividendid;

iv) muu tulu;

v) makstud või maksmisele kuuluvad hüvitised (analüüsituna näiteks pensionihüvitiste, surmahüvitiste, töövõimetushüvitiste ja ühekordse summaga hüvitiste lõikes);

vi) halduskulud;

vii) muud kulud;

viii) tulumaks;

ix) kasum ja kahjum investeeringute võõrandamisest ja investeeringute väärtuse muutusest ja

x) ülekanded teistest plaanidest ja teistesse plaanidesse;

c) finantseerimispõhimõtete kirjeldus;

d) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul lubatud pensionihüvitiste aktuaarne nüüdisväärtus (kus võib vahet teha garanteeritud ja garanteerimata hüvitistel), mille aluseks on plaani tingimuste kohaselt lubatud hüvitised senise tööalase teenistuse eest, kasutades hetkel kehtivaid või prognoositavaid palgatasemeid; selle teabe võib esitada lisatud aktuaarses aruandes, mida loetakse koos seonduva finantsaruannetega; ja

e) kindlaksmääratud hüvitistega plaanide puhul oluliste aktuaarsete eelduste kirjeldus ja lubatud pensionihüvitiste aktuaarse nüüdisväärtuse arvutamiseks kasutatud meetod.

36 Pensionihüvitiste plaani aruanne sisaldab plaani kirjeldust, mille võib esitada finantsaruannete osana või eraldiseisvas aruandes. Kirjeldus võib sisaldada järgmist:

a) asjaomaste tööandjate ja töötajate rühmade nimed;

▼B

b) hüvitisi saavate osalejate arv ja teiste osalejate arv koos kohase liigitusega;

c) plaani liik – kindlaksmääratud sissemaksetega või kindlaksmääratud hüvitistega plaan;

d) märkus selle kohta, kas osalejad teevad plaani sissemakseid;

e) osalejatele lubatud pensionihüvitiste kirjeldus;

f) võimalike plaani lõpptähtaegade kirjeldus ja

g) punktides a–f sätestatud andmete muudatused aruandega hõlmatud perioodil.

Levinud on komme viidata teistele dokumentidele, mis on kasutajatele hõlpsasti kättesaadavad ja milles plaani kirjeldatakse, ning esitada üksnes andmed eelseisvate muudatuste kohta.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

37 Käesolevat standardit rakendatakse pensionihüvitiste plaanide nende finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1988 või hiljem algavaid perioode.

▼M11

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 27

Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded

RAKENDUSALA

1 **Käesolevat standardit rakendatakse emaettevõtte kontrolli all olevate (majandus)üksuste rühma konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ja esitamisel.**

2 Käesolevas standardis ei käsitleta äriühenduste arvestusmeetodeid ega nende mõjusid konsolideerimisele, sealhulgas äriühenduses tekkivale firmaväärtusele (vt IFRS 3 *Äriühendused*).

3 **Käesolevat standardit rakendatakse ka tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel, kui (majandus)üksus on otsustanud esitada või on kohaliku seadusandluse kohaselt kohustatud esitama konsolideerimata finantsaruanded.**

MÕISTED

4 **Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:**

Konsolideeritud finantsaruanded **on kontserni finantsaruanded, mis on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega.**

Kontroll **on võime mõjutada (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.**

Kontsern **on emaettevõte ja selle kõik tütarettevõtted.**

Mittekontrolliv osalus **on tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otseselt ega kaudselt emaettevõttele omistatav.**

Emaettevõte **on (majandus)üksus, millel on üks või mitu tütarettevõtet.**

Konsolideerimata finantsaruanded **on aruanded, mille esitavad emaettevõte, investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, kus investeeringuid arvestatakse pigem otsese omakapitaliosaluse kui investeerimisobjektide avaldatud tulemuste ja netovara alusel.**

Tütarettevõte **on (majandus)üksus, kaasa arvatud juriidilise isiku õigusteta (majandus)üksus, nagu näiteks seltsing, mille tegevust kontrollib teine (majandus)üksus (mida nimetatakse emaettevõtteks).**

5 Emaettevõte või tema tütarettevõte võib olla investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses. Sellistel juhtudel koostatakse käesoleva standardiga kooskõlas koostatud ja esitatud konsolideeritud finantsaruanded selliselt, et need oleksid vastavuses ka IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtetesse* ja IAS 31-ga *Osalemised ühisettevõtmistes*.

6 Paragrahvis 5 kirjeldatud (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetena käsitatakse aruandeid, mida koostatakse ja esitatakse lisaks paragrahvis 5 nimetatud finantsaruannetele. Nendele aruannetele ei ole vaja lisada konsolideerimata finantsaruandeid

▼M11

7 Konsolideerimata finantsaruannetena ei käsitata sellise (majandus)üksuse finantsaruandeid, millel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või kes ei osale ühisettevõtjana ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses.

8 Emaettevõte, kes vastavalt paragrahvile 10 on vabastatud konsolideeritud finantsaruannete esitamisest, võib finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

KONSOLIDEERITUD FINANTSARUANNETE ESITAMINE

9 Emaettevõte, välja arvatud paragrahvis 10 kirjeldatud emaettevõte, esitab konsolideeritud finantsaruanded, milles ta konsolideerib oma investeeringud tütarettevõtetesse kooskõlas käesoleva standardiga.

10 Emaettevõte ei pea esitama konsolideeritud finantsaruandeid ainult järgmistel juhtudel:

a) emaettevõte ise on teise (majandus)üksuse 100 %-lise või väiksema osalusega tütarettevõte ning selle teisi omanikke, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ja neil ei ole vastuväiteid sellele, et emaettevõte ei esita konsolideeritud finantsaruandeid;

b) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid ei ole avalikul turul kaubeldavad (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

c) emaettevõte ei ole esitanud või ei ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või mõnele muule järelvalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul ükskõik millist liiki instrumente; ja

d) lõplikku kontrolli omav emaettevõte või mõni vahepealne emaettevõte koostab konsolideeritud finantsaruanded, mis on avalikkusele kättesaadavad, kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

11 Emaettevõte, kes vastavalt paragrahvile 10 otsustab mitte esitada konsolideeritud finantsaruanded ning esitab ainult konsolideerimata finantsaruanded, järgib paragrahve 38–43.

KONSOLIDEERITUD FINANTSARUANNETE ULATUS

12 Konsolideeritud finantsaruanded hõlmavad kõiki emaettevõtte tütarettevõtteid. ([1])

13 Kontrolli olemasolu eeldatakse juhul, kui emaettevõttele kuulub kas otseselt või tütarettevõtete kaudu enam kui pool (majandus)üksuse hääleõigusest, välja arvatud erandjuhtudel, mil on võimalik selgelt näidata, et sellise hääleõiguse omamisega kontrolli ei kaasne. Kontroll eksisteerib ka siis, kui emaettevõttele kuulub pool või vähem kui pool (majandus)üksuse hääleõigusest, kui tal on: ([2])

a) mõjuvõim enam kui poole hääleõiguse üle kokkuleppe alusel teiste investoritega;

([1]) Kui tütarettevõte vastab omandamisel müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*, kajastatakse seda kooskõlas nimetatud standardiga.

([2]) Vt samuti SIC 12 *Konsolideerimine—eriotstarbelised (majandus)üksused*.

▼**M11**

b) mõjuvõim teise (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitika üle põhikirja või lepingu alusel;

c) mõjuvõim määrata või tagasi kutsuda enamik teise (majandus)üksuse direktoraadi või samaväärse valitsemisorgani liikmetest ja (majandus)üksust selle organi kaudu kontrollida; või

d) mõjuvõim saavutada häälteenamus direktoraadi või samaväärse valitsemisorgani koosolekutel ning (majandus)üksust selle organi kaudu kontrollida.

14 (Majandus)üksus võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptsioone, võla- või omakapitaliinstrumente, mida on võimalik konverteerida lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks instrumentideks, mis võimaldavad kasutamisel või konverteerimisel anda (majandus)üksusele hääleõiguse või vähendada kolmanda osapoole hääleõigust teise (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat käsitlevate küsimuste suhtes (potentsiaalsed hääleõigused). Hetkel kasutatavate või konverteeritavate potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud kolmanda osapoole potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse, kui hinnatakse, kas antud (majandus)üksus on võimeline juhtima teise (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole hetkel kasutatavad ega konverteeritavad näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega konverteerida enne teatud kuupäeva või enne mingit sündmust tulevikus.

15 Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused toetavad kontrolli olemasolu, analüüsib (majandus)üksus kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingupõhised kokkulepped kas eraldi- või koosvõetuna), mis mõjutavad potentsiaalseid hääleõigusi, arvestamata juhtkonna kavatsusi ja selliste õiguste kasutamiseks või konverteerimiseks vajalikku finantsuutlikkust.

16 See, et investor on riskikapitalil põhinev organisatsioon, ühisfond, avatud investeerimisfond või mõni muu sarnane (majandus)üksus, ei ole piisav põhjus tütarettevõtte konsolideerimata jätmiseks.

17 Tütarettevõtte tegevusvaldkondade erinemine teiste kontserni kuuluvate (majandus)üksuste tegevusest ei ole piisav põhjus tütarettevõtte konsolideerimata jätmiseks. Selliste tütarettevõtete konsolideerimine ja täiendava teabe avalikustamine tütarettevõtete erinevate tegevusvaldkondade kohta konsolideeritud finantsaruannetes annab asjakohast teavet. Näiteks aitavad IFRS 8-s *Tegevussegmendid* kehtestatud avalikustamisnõuded selgitada kontserni erinevate tegevusvaldkondade tähtsust.

KONSOLIDEERIMISPROTSEDUURID

18 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel ühendab (majandus)üksus rida-realt emaettevõtte ja selle tütarettevõtete finantsaruanded, liites ühesuguste varade, kohustiste, omakapitali, tulude ja kulude kirjed. Selleks, et konsolideeritud finantsaruanded esitaksid kontserni kohta finantsteavet nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega, tehakse järgmist:

a) elimineeritakse emaettevõtte poolt igasse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansiline (jääk)maksumus ja emaettevõtte osa iga tütarettevõtte omakapitalis (vt IFRS 3, mis kirjeldab tekkinud firmaväärtuse käsitlemist);

▼M11

b) määratakse kindlaks mittekontrollivad osalused konsolideeritud tütarettevõtete aruandeperioodi kasumis või kahjumis; ja

c) eraldi emaettevõtte osalustele kuuluvast osast määratakse kindlaks mittekontrollivatele osalustele kuuluv osa konsolideeritud tütarettevõtete netovarast. Mittekontrollivad osalused netovaras koosnevad:

i) mittekontrollivate osaluste summast, mis on arvutatud äriühenduse kuupäeval kooskõlas IFRS 3-ga; ja

ii) mittekontrollivate osaluste osast omakapitali muutustes alates äriühenduse kuupäevast.

19 Kui eksisteerivad potentsiaalsed hääleõigused, määratakse emaettevõttele ja mittekontrollivatele osalustele jaotatavad proportsionaalsed osad kasumist või kahjumist ning omakapitali muutustest kindlaks kehtivate osaluste alusel ning need ei kajasta potentsiaalsete hääleõiguste võimalikku kasutamist või konverteerimist.

20 Kontsernisisesed saldod, tehingud, tulud ja kulud elimineeritakse täies ulatuses.

21 Kontsernisisesed saldod ja tehingud, sealhulgas tulud, kulud ja dividendid, elimineeritakse täies ulatuses. Täies ulatuses elimineeritakse ka kontsernisisestest tehingutest tulenevad kasumid ja kahjumid, mida kajastatakse sellistes varades, nagu varud ja põhivarad. Kontsernisisesed kahjumid võivad viidata vara väärtuse langusele, mida tuleb kajastada konsolideeritud finantsaruannetes. Kontsernisiseste tehingute tulemusena tekkinud kasumite ja kahjumite elimineerimisest tulenevate tulumaksu ajutiste erinevuste puhul rakendatakse IAS 12 *Tulumaks*.

22 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad emaettevõtte ja tütarettevõtete finantsaruanded koostatakse sama kuupäeva seisuga. Kui emaettevõtte aruandeperioodi lõpp erineb tütarettevõtte omast, siis koostab tütarettevõte konsolideerimise eesmärgil täiendavad finantsaruanded emaettevõtte finantsaruannetega sama kuupäeva seisuga, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu.

23 Kui paragrahvi 22 kohaselt on konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatavad tütarettevõtte finantsaruanded koostatud emaettevõtte finantsaruannetest erineva kuupäeva seisuga, siis korrigeeritakse finantsaruandeid arvestades selle kuupäeva ja emaettevõtte aruandekuupäeva vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõjusid. Ühelgi juhul ei tohi erinevus tütarettevõtte aruandeperioodi lõpu ja emaettevõtte aruandeperioodi lõpu vahel olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja erinevused aruandeperioodide lõppude vahel peavad olema ühesugused perioodist perioodi.

24 Konsolideeritud finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

25 Kui kontserni liige kasutab arvestusmeetodeid, mis erinevad konsolideeritud finantsaruannetes sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamiseks kasutatavatest arvestusmeetoditest, tehakse konsolideeritud finantsaruannete koostamise eesmärgil selle finantsaruannetesse vastavad korrigeerimised.

▼**M11**

26 Tütarettevõtte tulusid ja kulusid kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes alates omandamiskuupäevast, nagu on määratletud IFRS 3-s. Tütarettevõtte tulud ja kulud põhinevad emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval kajastatud varade ja kohustiste väärtustel. Näiteks põhineb omandamiskuupäeva järgselt koondkasumiaruandes kajastatud amortisatsioonikulu sellega seotud amortiseeritavate varade õiglastel väärtustel, mis kajastati konsolideeritud finantsaruannetes omandamiskuupäeval. Tütarettevõtte tulusid ja kulusid kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes kuni kuupäevani, mil lõpeb emaettevõtte kontroll tütarettevõtte üle.

27 Mittekontrollivaid osalusi kajastatakse konsolideeritud finantsseisundi aruandes omakapitali koosseisus, eraldi emaettevõtte omanikele kuuluvast omakapitalist.

28 Kasum või kahjum ja muu koondkasumi iga komponent omistatakse emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele. Koondkasum omistatakse emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui tulemuseks on kontrolliõiguseta osaluste negatiivne saldo.

29 Kui tütarettevõte on emiteerinud kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis liigitatakse omakapitaliks ja mis kuuluvad mittekontrollivatele osalustele, siis arvutab emaettevõte oma osa kasumist või kahjumist pärast selle korrigeerimist nimetatud aktsiate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

30 Muutusi emaettevõttele kuuluvas tütarettevõtte osaluses, mille tulemusena kontroll ei kao, arvestatakse omakapitali tehingutena (s.t tehingud oma omanikeõigusi rakendavate omanikega).

31 Sellistel juhtudel korrigeeritakse kontrollivate ja mittekontrollivate osaluste bilansilisi (jääk)maksumusi peegeldamaks muutusi neile kuuluvates tütarettevõtte suhtelistes osalustes.. Erinevus mittekontrollivate osaluste korrigeeriva summa ja saadud või saadaoleva tasu õiglase väärtuse vahel kajastatakse otse omakapitalis ning omistatakse emaettevõtte omanikele.

KONTROLLI KADUMINE

32 Emaettevõte võib kaotada kontrolli tütarettevõtte üle siis, kui sellega kaasneb muutus omandiõiguse tegelikes või suhtelistes tasemetes kui ka siis, kui seda ei toimu. See võib toimuda näiteks siis, kui tütarettevõte läheb valitsuse, kohtu, haldaja või järelvalveorgani kontrolli alla. See või toimuda ka lepingupõhise kokkuleppe tulemusena.

33 Emaettevõte võib kaotada kontrolli tütarettevõtte üle kahes või enamas kokkuleppes (tehingus). Kuid mõnikord viitavad asjaolud sellele, et mitut kokkulepet peaks arvestama ühe tehinguna. Otsustamaks, kas arvestada kokkuleppeid ühe tehinguna, võtab emaettevõtte arvesse kokkulepete kõiki tingimusi ja asjaolusid ning nende majanduslikke mõjusid. Üks või mitu alljärgnevat asjaolu võivad viidata emaettevõtte vajadusele arvestada mitut kokkulepet ühe tehinguna:

a) Need sõlmitakse üheaegselt või koos vaadelduna.

b) Need kujutavad endast ühte tehingut, mis kavandati üldise majandusliku mõju saavutamiseks.

▼M11

c) Ühe kokkuleppe saavutamine sõltub vähemalt veel ühe kokkuleppe saavutamisest.

d) Kokkulepe ei ole eraldivõetuna majanduslikult õigustatud, kuid ta on majanduslikult õigustatud siis, kui seda arvestatakse koos teiste kokkulepetega. Näiteks võib tuua olukorra, kus aktsiate müük toimub turuhinnast madalama hinnaga ja seda kompenseeritakse järgneva müügiga, mis toimub turuhinnast kõrgema hinnaga.

34 **Kui emaettevõte kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, siis ta:**

a) lõpetab tütarettevõtte varade (k.a firmaväärtus) ja kohustiste kajastamise nende bilansilises (jääk)maksumuses kuupäeval, mil kaotatakse kontroll;

b) lõpetab kõikide endise tütarettevõtte mittekontrollivate osaluste bilansilise (jääk)maksumuse kajastamise kuupäeval, mil kaotatakse kontroll (k.a neile omistatavad muu koondkasumi komponendid);

c) kajastab:

i) tehingust, sündmusest või asjaolust, mille tulemuseks oli kontrolli kadumine, saadud tasu õiglast väärtust; ja

ii) kui tehing, mille tagajärjel kadus kontroll, hõlmab tütarettevõtte aktsiate jaotamist oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele, nimetatud jaotamist;

d) kajastab endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringut selle õiglases väärtuses kuupäeval, mil kaotatakse kontroll;

e) liigitab paragrahvis 35 kindlaksmääratud summad ümber kasumisse või kahjumisse või kannab need otse jaotamata kasumisse, kui see on nõutav teiste IFRSidega; ja

f) kajastab tekkinud erinevusi kasumi või kahjumina emaettevõttele omistatava kasumi või kahjumi koosseisus.

35 Kui emaettevõtja kaotab kontrolli tütarettevõtte üle, arvestab emaettevõte kõiki muus koondkasumis kajastatud summasid selle tütarettevõtte suhtes samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui emaettevõte oleks seotud varad või kohustised otse võõrandanud. Seega, kui eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse ümber kasumiaruandesse seotud varade või kohustiste võõrandamisel, liigitab emaettevõte kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena) tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel. Näiteks kui tütarettevõtte omab müügivalmis finantsvarasid ja emaettevõte kaotab tütarettevõtte üle kontrolli, liigitab emaettevõte eelnevalt muus koondkasumis nende varade suhtes kajastatud kasumi või kahjumi ümber kasumiaruandesse. Sarnaselt, kui eelnevalt muus koondkasumis kajastatud ümberhindluse reserv kantakse vara võõrandamisel otse üle jaotamata kasumisse, kannab emaettevõte ümberhindluse reservi üle otse jaotamata kasumisse tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel.

36 **Tütarettevõtte üle kontrolli kaotamisel arvestatakse endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringuid ning endise tütarettevõtte poolt või talle võlgu olevaid summasid kooskõlas teiste IFRSidega alates kuupäevast, mil kaotatakse kontroll.**

▼M11

37 Endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringute õiglast väärtust kuupäeval, mil kaotatakse kontroll, peetakse õiglaseks väärtuseks finantsvara esmasel kajastamisel kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* või kui see on asjakohane, sidusettevõttesse või ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse tehtud investeeringu soetusmaksumuseks esmasel kajastamisel.

TÜTARETTEVÕTETESSE, ÜHISELT KONTROLLITAVATESSE (MAJANDUS)ÜKSUSTESSE JA SIDUSETTEVÕTETESSE TEHTUD INVESTEERINGUTE ARVESTUS KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANNETES

38 Kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, kajastab ta investeeringud tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse:

a) soetusmaksumuses, või

b) kooskõlas IAS 39-ga.

(Majandus)üksus rakendab samasugust arvestust investeeringute kõigi kategooriate puhul. Soetusmaksumuses arvestatud investeeringuid arvestatakse kooskõlas IFRS 5-ga Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad, kui neid liigitatakse müügiks hoitavaks (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga. IAS 39 kohaselt arvestatud investeeringute mõõtmine ei muutu sellisel juhul.

38A (Majandus)üksus kajastab tütarettevõttest, ühiselt kontrollitavast (majandus)üksusest või sidusettevõttest saadavat dividendi oma konsolideerimata finantsaruannete kasumiaruandes siis, kui tal tekib õigus dividendi saada.

38B Kui emaettevõte korraldab oma kontserni struktuuri ümber, asutades uue (majandus)üksuse oma emaettevõttena viisil, mis vastab järgmistele kriteeriumitele:

a) uus emaettevõte saavutab algse emaettevõtte üle kontrolli, andes välja omakapitaliinstrumente algse emaettevõtte olemasolevate omakapitaliinstrumentide vastu vahetamise teel;

b) uue ja algse kontserni varad ja kohustised on samad vahetult enne ja pärast ümberkorraldust; ja

c) algse emaettevõtte ümberkorraldamise eelsetel omanikel on samasugused absoluutsed ja suhtelised osalused algse kontserni ja uue kontserni netovaras vahetult enne ja pärast ümberkorraldust

ja uus emaettevõte arvestab algsesse emaettevõttesse tehtud investeeringut oma konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas paragrahvi 38 punktiga a, siis uus emaettevõte mõõdab soetusmaksumust algse emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes esitatud omakapitalikirjetest talle kuuluva osa bilansilises (jääk)maksumuses ümberkorralduse kuupäeval.

38C Sarnaselt, (majandus)üksus, mis ei ole emaettevõte, võib asutada uue (majandus)üksuse oma emaettevõttena viisil, mis vastab paragrahvis 38B esitatud kriteeriumitele. Paragrahvis 38B esitatud nõudeid rakendatakse võrdväärselt selliste ümberkorralduste puhul. Sellistel juhtudel loetakse viited „algsele emaettevõttele” ja „algsele kontsernile” viideteks „algsele (majandus)üksusele”.

▼M11

39 Käesolevas standardis ei sätestata, millised (majandus)üksused koostavad avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideerimata finantsaruandeid. Paragrahvide 38 ja 40–43 sätted kehtivad siis, kui (majandus)üksus koostab rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevaid konsolideerimata finantsaruandeid. (Majandus)üksus koostab vastavalt paragrahvile 9 ka avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideeritud finantsaruandeid, välja arvatud juhul, kui paragrahvis 10 sätestatud vabastust saab rakendada.

40 Konsolideeritud finantsaruannetes kooskõlas IAS 39-ga arvestatavaid investeeringuid ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse arvestatakse sarnaselt ka investori konsolideerimata finantsaruannetes.

AVALIKUSTAMINE

41 Konsolideeritud finantsaruannetes avalikustatakse järgmine teave:

a) emaettevõtte ja sellise tütarettevõtte, milles emaettevõttel ei ole otseselt ega tütarettevõtete kaudu üle poole hääleõigusest, suhte olemus;

b) põhjused, miks investeerimisobjektis enam kui poole hääleõiguse või potentsiaalse hääleõiguse otsese või kaudse (tütarettevõtete kaudu) omamisega ei kaasne kontrolli;

c) tütarettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõpp, kui nimetatud finantsaruandeid kasutatakse konsolideeritud finantsaruannete koostamiseks ja need on emaettevõtte finantsaruannetest erineva kuupäeva seisuga või hõlmavad erinevat perioodi ning põhjus, miks kasutatakse erinevat kuupäeva või perioodi;

d) kõigi oluliste piirangute olemus ja ulatus (nt laenusuhetest või regulatiivsetest eeskirjadest tulenevad), mis mõjutavad tütarettevõtete võimalusi emaettevõttele rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendide või laenude ja muude nõuete tagasimaksmise vormis;

e) graafik, mis näitab mõjusid emaettevõttele kuuluva tütarettevõtte osaluses toimunud muutustest, mille tulemuseks ei ole emaettevõtte omanikele omistatava omakapitali üle kontrolli kadumine; ja

f) kui kontroll tütarettevõtte üle kaotatakse, avalikustab emaettevõte kõik kasumid ja kahjumid, mis on kajastatud kooskõlas paragrahviga 34, ja:

i) see osa kasumist või kahjumist, mis on omistatav endises tütarettevõttes allesjäänud investeeringute kajastamisele õiglases väärtuses kuupäeval, mil kaotatakse kontroll; ja

ii) koondkasumiaruande kirje(d), kus see kasumi või kahjum kajastatakse (juhul, kui neid ei kajastata eraldi koondkasumiaruandes).

42 Kui konsolideerimata finantsaruandeid koostab emaettevõte, kes otsustab kooskõlas paragrahviga 10 mitte koostada konsolideeritud finantsaruandeid, avalikustatakse nendes konsolideerimata finantsaruannetes:

a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded; et on kasutatud konsolideerimisest vabastust; (majandus)üksuse, mille rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega kooskõlas olevad konsolideeritud finantsaruanded on tehtud avalikkusele kättesaadavaks, nimi ja asutamis- või asukohariik; ja aadress, kus need konsolideeritud finantsaruanded on kättesaadavad;

▼M11

b) tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, mis sisaldab (majandus)üksuse nime, registreerimis- või asukohariiki, protsentuaalset osalust omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev; ja

c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus.

43 **Kui emaettevõte (välja arvatud paragrahvis 42 määratletud emaettevõte), ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses osalust omav ühisettevõtja või investor sidusettevõttes koostab konsolideerimata finantsaruanded, avalikustatakse nendes konsolideerimata finantsaruannetes:**

a) asjaolu, et need finantsaruanded on konsolideerimata finantsaruanded ja põhjused, miks neid aruandeid koostatakse juhul, kui see ei ole seadusega nõutud;

b) tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud oluliste investeeringute nimekiri, mis sisaldab (majandus)üksuse nime, registreerimis- või asukohariiki, protsentuaalset osalust omandiõiguses ja hääleõiguses, kui see on erinev; ja

c) punktis b loetletud investeeringute arvestuses kasutatud meetodi kirjeldus;

ja määratletakse nendega seotud finantsaruanded, mis on koostatud kooskõlas käesoleva standardi paragrahviga 9 või IAS 28-ga ja IAS 31-ga.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

44 **(Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.**

45 **(Majandus)üksus rakendab Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal tehtud IAS 27 paragrahvide 4, 18, 19, 26–37 ja paragrahvi 41 punktide e ning f muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid (majandus)üksusel ei ole lubatud neid muudatusi rakendada enne 1. juulit 2009 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab ka IFRS 3 (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal). Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi tagasiulatuvalt, välja arvatud järgmised erandid:**

a) paragrahvi 28 muudatus koondkasumi omistamiseks emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele, isegi juhul, kui tulemuseks on mittekontrollivate osaluste negatiivne saldo. Seega ei korrigeeri (majandus)üksus kasumi või kahjumi omistamist aruandeperioodide osas enne selle muudatuse rakendamist.

b) paragrahvide 30 ja 31 nõuded tütarettevõtte osalustes toimunud muutuste arvestamisel pärast kontrolli saavutamist. Seega ei kehti paragrahvide 30 ja 31 nõuded muutustele, mis toimusid enne nende muudatuste rakendamist (majandus)üksuse poolt.

▼**M11**

c) paragrahvide 34–37 nõuded, mis puudutavad tütarettevõtte üle kontrolli kaotamist. (Majandus)üksus ei korrigeeri endisesse tütarettevõttesse tehtud investeeringu bilansilist (jääk)maksumust juhul, kui kontroll kaotati enne, kui ta rakendab neid muudatusi. Lisaks ei arvesta (majandus)üksus ümber tütarettevõtte üle enne muudatuse rakendamist toimunud kontrolli kaotamisega seotud kasumeid või kahjumeid.

45A 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarendustega muudeti paragrahv 38. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta rakendas esmakordselt IFRS 5. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

45B 2008. aasta mais välja antud Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus (IFRS 1 ja IAS 27 muudatused) muutis kehtetuks paragrahvis 4 esitatud soetusmaksumuse meetodi mõiste ja lisas paragrahvi 38A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui majandusüksus rakendab muutusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samaaegselt IAS 18-ga, IAS 21-ga ja IAS 36-ga seotud muudatusi.

45C 2008. aasta mais välja antud Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus (IFRS 1 ja IAS 27 muudatused) lisas paragrahvid 38B ja 38C. Majandusüksus rakendab neid paragrahve edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel toimuvate ümberkorralduste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Lisaks võib (majandus)üksus rakendada tagasiulatuvalt paragrahve 38B ja 38C varasemate ümberkorralduste suhtes, mis kuuluvad nende paragrahvide rakendusalasse. Kui (majandus)üksus korrigeerib mingi ümberkorralduse vastamaks paragrahvidele 38B või 38C, korrigeerib ta kõiki hilisemaid ümberkorraldusi, mis kuuluvad nende paragrahvide rakendusalasse. Kui (majandus)üksus rakendab paragrahve 38B või 38C varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

IAS 27 (2003) TAGASIVÕTMINE

46 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 27 Konsolideeritud ja *konsolideerimata finantsaruanded* (parandatud 2003).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 28

Investeeringud sidusettevõtetesse

RAKENDUSALA

▼M8

1 Käesolevat standardit rakendatakse sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestamisel. Seda ei rakendata siiski selliste sidusettevõtetesse tehtud investeeringute puhul, mis kuuluvad:

a) riskikapitali organisatsioonidele või

b) investeerimisfondidele, usaldusühingu vormis asutatud fondidele ja teistele sarnastele (majandus)üksustele, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondidele,

mida esmasel kajastamisel määratletakse läbi kasumiaruande õiglases väärtuses kajastatavaks või liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavaks ja arvestatakse kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*. Selliseid investeeringuid mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS 39-ga, kusjuures muutused õiglases väärtuses kajastatakse tekkepõhiselt kasumiaruandes. Sellist investeeringut omav (majandus)üksus avalikustab paragrahvi 37 punktis f nõutud teabe.

▼B

MÕISTED

2 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Sidusettevõte on (majandus)üksus, sealhulgas juriidilise isiku õiguseta (majandus)üksus, mille üle on investoril oluline mõju, ja mis ei ole tütarettevõte ega osalemine ühisettevõtmises.

Konsolideeritud finantsaruanded on kontserni finantsaruanded, mis on esitatud nii, nagu oleks tegemist ühe (majandus)üksusega.

Kontroll on võime mõjutada (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat, et saada selle tegevusest kasu.

Kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille kohaselt investeeringut kajastatakse esmalt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis tulenevad omandamise järgselt toimunud investori osaluses investeerimisobjekti netovaras. Investori ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastub investori osa investeerimisobjekti kasumist või kahjumist.

Ühine kontroll on lepinguliselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate poolte (ühisettevõtjate) ühehäälne nõusolek.

Konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitavad emaettevõte, investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, kus investeeringuid arvestatakse pigem otsese omakapitaliosaluse kui investeerimisobjektide avaldatud tulemuste ja netovarade alusel.

▼B

Oluline mõju on võime osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel, omamata kontrolli või ühist kontrolli nende poliitikate üle.

Tütarettevõte on (majandus)üksus, kaasa arvatud juriidilise isiku õiguseta (majandus)üksus, mida kontrollib teine (majandus)üksus (mida nimetatakse emaettevõtteks).

3 Finantsaruandeid, milles rakendatakse kapitaliosaluse meetodit, ei loeta konsolideerimata finantsaruanneteks; sama kehtib ka selliste finantsaruannete kohta, mida koostab (majandus)üksus, millel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või ühisettevõtja osalemist ühisettevõtmises.

4 Konsolideerimata finantsaruanded on need finantsaruanded, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele, finantsaruanded, kus investeeringud on arvestatud kapitaliosaluse meetodil ja finantsaruanded, kus ühisettevõtjate osalemised ühisettevõtmistes on proportsionaalselt konsolideeritud. Nendele finantsaruannetele võib, kuid ei ole vaja lisada ega nendega koos esitada konsolideerimata finantsaruandeid.

5 (Majandus)üksused, kes on vabastatud konsolideerimisest IAS 27 „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded” paragrahvi 10 kohaselt, proportsionaalse konsolideerimise rakendamisest IAS 31 „Osalemised ühisettevõtmistes” paragrahvi 2 kohaselt või kapitaliosaluse meetodi rakendamisest käesoleva standardi paragrahvi 13 punkti c kohaselt, võivad finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

Oluline mõju

6 Kui investorile kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) üle 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, siis eeldatakse, et investoril on oluline mõju, välja arvatud juhul, kui on võimalik selgelt tõestada, et see ei ole nii. Kui aga investorile kuulub otseselt või kaudselt (näiteks tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest investeerimisobjektis, eeldatakse, et investor ei oma olulist mõju, välja arvatud juhul, kui sellise mõju olemasolu on võimalik selgelt tõestada. Mõne teise investori oluline osalus või enamusosalus ei välista tingimata investori olulise mõju olemasolu.

7 Investori olulise mõju olemasolu tõendab tavaliselt üks või mitu järgmistest asjaoludest:

a) esindatus investeerimisobjekti direktoraadis või samaväärses valitsemisorganis;

b) osalemine tegevuspoliitika kujundamise protsessides, kaasa arvatud osalemine dividende või teisi kasumieraldisi puudutavate otsuste langetamisel;

c) olulised tehingud investori ja investeerimisobjekti vahel;

d) juhtivtöötajate vahetumine või

e) olulise tehnilise informatsiooni jagamine.

▼B

8 (Majandus)üksus võib omada aktsia ostutähti, aktsia ostuoptsioone ning lihtaktsiateks või muudeks samalaadseteks vahenditeks vahetatavaid võla- või omakapitaliinstrumente, mis võimaldavad kasutamisel või vahetamisel anda (majandus)üksusele suurema hääleõiguse või vähendada teise osapoole hääleõigust (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat puudutavates küsimustes (st potentsiaalne hääleõigus). Kasutamis- või vahetuskõlbulike potentsiaalsete hääleõiguste olemasolu ja mõju, kaasa arvatud teiste (majandus)üksuste potentsiaalsed hääleõigused, võetakse arvesse (majandus)üksuse olulise mõju hindamisel. Potentsiaalsed hääleõigused ei ole kasutamisega vahetuskõlbulikud näiteks siis, kui neid ei saa kasutada ega vahetada enne teatud kuupäeva või enne teatud sündmust tulevikus.

9 Hinnates, kas potentsiaalsed hääleõigused määravad olulise mõju, analüüsib (majandus)üksus kõiki asjaolusid ja tingimusi (kaasa arvatud potentsiaalsete hääleõiguste kasutamistingimused ja muud lepingupõhised kokkulepped eraldivõetuna või koos), mis mõjutavad potentsiaalseid õigusi, arvestamata juhtkonna kavatsusi ja kasutamiseks või konverteerimiseks vajalikku finantssuutlikkust.

10 Oluline mõju investeerimisobjekti üle kaob siis, kui (majandus)üksus kaotab õiguse osaleda investeerimisobjekti finants- ja tegevuspoliitikat puudutavate otsuste langetamisel. Olulise mõju kaotusega võib, kuid ei pruugi, kaasneda täielik või osaline omandiõiguse muutus. See võib toimuda näiteks siis, kui sidusettevõte läheb valitsuse, kohtu, halduri või järelevalveorgani kontrolli alla. See võib samuti toimuda lepingupõhise kokkuleppe tulemusena.

Kapitaliosaluse meetod

11 Kapitaliosaluse meetodi puhul kajastatakse investeeringut sidusettevõttesse esmalt soetusmaksumuses ja selle ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust suurendatakse või vähendatakse kajastamaks investori osalust investeerimisobjekti omandamise järgses kasumis või kahjumis. Investori osalust investeerimisobjekti kasumis või kahjumis kajastatakse investori ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Investeerimisobjektilt saadud kasumieraldised vähendavad investeeringu ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. ►**M5** Samuti võib osutuda vajalikuks korrigeerida bilansilist (jääk)maksumust vastavalt muutustele investori proportsionaalses osaluses investeerimisobjektis, mis tulenevad muutustest investeerimisobjekti muus koondkasumis. Sellised muutused hõlmavad materiaalsete põhivarade ümberhindamisest ja valuutakursivahedest välismaiste äriüksuste ümberarvestamisel tingitud muutusi. Investori osa nendes muutustes kajastatakse investori muus koondkasumis (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)). ◄

12 Kui eksisteerivad potentsiaalsed hääleõigused, määratakse investori osa investeerimisobjekti kasumis või kahjumis ja investeerimisobjekti omakapitali muutustes kindlaks kehtiva osaluse alusel, arvestamata potentsiaalsete hääleõiguste võimalikku kasutamist või vahetamist.

▼B

KAPITALIOSALUSE MEETODI RAKENDAMINE

13 Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil välja arvatud juhul, kui:

a) investeering on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad";

b) rakendatakse IAS 27 paragrahvis 10 sätestatud erandit, mis lubab sidusettevõttesse investeerinud investoril loobuda konsolideeritud finantsaruannete esitamisest; või

c) kehtib kõik järgmine:

i) investor on teise (majandus)üksuse 100-protsendilise või väiksema osalusega tütarettevõte ning investori teisi, sealhulgas hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et investor ei rakenda kapitaliosaluse meetodit;

ii) investori võla- või omakapitaliinstrumendid ei ole avalikul turul kaubeldavad (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

iii) investor ei ole esitanud või ei ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või mõnele muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul ükskõik millist liiki instrumente ja

iv) investori üle lõplikku kontrolli omav või mõni vahepealne emaettevõte koostab konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, mis on avalikkusele kättesaadavad.

14 Paragrahvi 13 punktis a kirjeldatud investeeringute üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga.

15 Kui investeering sidusettevõttesse, mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei vasta enam sellise liigitamise kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades kapitaliosaluse meetodit alates müügiks hoitavaks liigitamise kuupäevast. Finantsaruannetesse tehakse vastavad muudatused alates müügiks hoitavaks liigitamise perioodidest.

16 Kehtetu

17 Tulu kajastamine saadud kasumieraldiste põhjal ei pruugi olla adekvaatne näitaja sidusettevõttesse tehtud investeeringust saadava tulu kohta, kuna kasumieraldiste seos sidusettevõtte majandustulemusega võib olla väike. Kuna investoril on sidusettevõtte üle oluline mõju, on tal ka mõju sidusettevõtte majandustulemustele ja seega investeeringu tasuvusele. Kirjeldatud osaluse arvestamiseks laiendab investor oma finantsaruannete ulatust, kaasates sinna oma osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist. Kapitaliosaluse meetodi rakendamine annab parema ülevaate investori netovarast ja kasumist või kahjumist.

▼**M11**

18 Investor lõpetab kapitaliosaluse meetodi rakendamise päevast, mil ta ei oma enam märkimisväärset mõju sidusettevõtte üle ja peab sellest kuupäevast alates investeeringu üle arvestust kooskõlas IAS 39-ga, eeldusel, et sidusettevõte ei muutu tütarettevõtteks või ühisettevõtmiseks, nagu on määratletud IAS 31-s. Märkimisväärse mõju kaotamisel mõõdab investor endises sidusettevõttes allesjäänud investeeringuid õiglases väärtuses. Investor kajastab järgmiste näitajate vahelise erinevuse kasumiaruandes:

a) allesjäänud investeeringu ja sidusettevõttes osalise osaluse võõrandamisest saadud tulu õiglane väärtus;

b) investeeringu bilansiline (jääk)maksumus kuupäeval, mil kaotatakse märkimisväärne mõju.

19 Kui investeering ei ole enam sidusettevõte ja selle üle peetakse arvestust kooskõlas IAS 39-ga, siis loetakse investeeringu õiglast väärtust kuupäeval, millest alates see ei ole enam sidusettevõte, selle õiglaseks väärtuseks esmasel kajastamisel finantsvarana kooskõlas IAS 39-ga.

19A Kui investor kaotab märkimisväärse mõju sidusettevõtte üle, arvestab investor kõiki muus koondkasumis selle sidusettevõtte suhtes kajastatud summasid samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui sidusettevõte oleks seotud varad või kohustised otse võõrandanud. Seega, kui sidusettevõtte poolt eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse ümber kasumiaruandesse seotud varade või kohustiste võõrandamisel, liigitab investor kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena) sidusettevõtte üle olulise mõju kaotamisel. Näiteks kui sidusettevõte omab müügivalmis finantsvarasid ja investor kaotab sidusettevõtte üle märkimisväärse mõju, liigitab investor eelnevalt muus koondkasumis nende varade suhtes kajastatud kasumi või kahjumi ümber kasumiaruandesse. Kui investori osalust sidusettevõttes vähendatakse, kuid investeeringut kajastatakse endiselt sidusettevõttena, liigitab investor kasumiaruandesse ümber ainult eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi proportsionaalse summa.

▼**B**

20 Paljud kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad protseduurid sarnanevad IAS 27-s kirjeldatud konsolideerimisprotseduuridega. Enamgi veel, tütarettevõtte omandamise arvestamiseks kasutatavaid põhimõtteid rakendatakse ka investeeringu omandamise arvestamiseks sidusettevõttes.

21 Kontserni osa sidusettevõttes on emaettevõtte ja tema tütarettevõtete osaluste koondsumma. Kontserni teiste sidusettevõtete või ühisettevõtmistes osalemist arvesse ei võeta. Kui sidusettevõte omab tütarettevõtteid, sidusettevõtteid või ühisettevõtmisi, on kapitaliosaluse meetodil arvestatavad vastavad kasumid või kahjumid ja netovara need, mis kajastuvad sidusettevõtte finantsaruannetes (kaasa arvatud sidusettevõtte osa oma sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste kasumist või kahjumist ja netovarast) pärast kõigi arvestusmeetodite ühtlustamiseks vajalike korrigeerimiste läbiviimist (vt paragrahvid 26 ja 27).

▼B

22 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud „ülespoole” või „allapoole” suunatud tehingutest investori (kaasa arvatud selle konsolideeritud tütarettevõtete) ja sidusettevõtte vahel kajastatakse investori finantsaruannetes ainult selles ulatuses, mis vastab mitteseotud investorite osalustele sidusettevõttes. „Ülespoole” suunatud tehingud on näiteks varade müük sidusettevõttelt investorile. „Allapoole” suunatud tehingud on näiteks vara müük investorilt sidusettevõttele. Investori osa nendest tehingukasumitest ja -kahjumitest elimineeritakse.

▼M12

23 Sidusettevõttesse tehtud investeeringut arvestatakse kapitaliosaluse meetodil alates sellest kuupäevast, mil temast saab sidusettevõte. Investeeringu omandamisel kõik erinevused investeeringu soetusmaksumuse ja investorile kuuluva sidusettevõtte eristatavate varade ja kohustiste neto õiglase väärtuse vahel arvestatakse järgmiselt:

a) sidusettevõttega seotud firmaväärtus lisatakse investeeringu bilansilisele (jääk)maksumusele. Nimetatud firmaväärtuse amortiseerimine ei ole lubatud.

b) investorile kuuluvat osa sidusettevõtte eristatavate varade ja kohustiste neto õiglasest väärtusest, mis ületab investeeringu soetusmaksumuse, lisatakse tuluna investorile sidusettevõtte kasumist või kahjumist kuuluva osa arvutamisel sellel aruandeperioodil, mille jooksul investeering omandati.

▼B

Investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist korrigeeritakse pärast omandamist, väljendamaks näiteks amortiseeritavate varade kulumit/amortisatsiooni, võttes aluseks nimetatud varade õiglased väärtused omandamise kuupäeval. Samuti korrigeeritakse investorile kuuluvat osa sidusettevõtte kasumist või kahjumist omandamise järgselt vastavalt sidusettevõtte poolt kajastatud vara väärtuste langusest tulenevatele kahjumitele, näiteks seoses firmaväärtuse või materiaalsete põhivaradega.

24 Kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutab investor sidusettevõtte viimaseid kättesaadavaid finantsaruandeid. ►M5 Kui investori ja sidusettevõtte aruandeperioodide lõpud on erinevad, siis koostab sidusettevõte investori jaoks finantsaruanded sama kuupäeva seisuga kui investor finantsaruanded, välja arvatud juhul, kui see on teostamatu. ◄

25 Juhul kui, vastavalt paragrahvile 24, ►M5 kapitaliosaluse meetodi rakendamisel kasutatavad sidusettevõtte finantsaruanded on koostatud erineva kuupäeva seisuga kui investori omad ◄, siis korrigeeritakse aruandeid arvestades selle kuupäeva ja investori ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ vahelisel perioodil toimunud oluliste tehingute ja sündmuste mõjusid. ►M5 Ühelgi juhul ei tohi sidusettevõtte ja investori aruandeperioodide lõppude erinevus olla pikem kui kolm kuud. Aruandeperioodide pikkus ja aruandeperioodide lõppude vahelised erinevused peavad olema aastast aastasse samad. ◄

26 Investori finantsaruannete koostamisel kasutatakse sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste puhul ühtseid arvestusmeetodeid.

▼B

27 Kui sidusettevõte kasutab sarnastes tingimustes toimunud samalaadsete tehingute ja sündmuste kajastamisel investori poolt kasutatavatest arvestusmeetoditest erinevaid arvestusmeetodeid, korrigeeritakse sidusettevõtte arvestusmeetodeid vastavalt investori poolt kasutatavatele arvestusmeetoditele enne kapitaliosaluse meetodi rakendamist investori finantsaruannete koostamisel.

28 Kui sidusettevõte on emiteerinud omakapitalis kajastatavaid kumulatiivseid eelisaktsiaid, mis on teiste osapoolte, kui investori, valduses, siis arvutab investor oma osa kasumitest või kahjumitest alles pärast nende korrigeerimist mainitud aktsiatelt makstavate dividendidega, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud või mitte.

29 Kui investori osa sidusettevõtte kahjumites võrdub investeeringuga sidusettevõttes või ületab seda, siis lõpetab investor oma osa edasiste kahjumite kajastamise. Osalus sidusettevõttes on kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringu ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus koos muude pikaajaliste osalustega, mis sisuliselt moodustavad osa investori netoinvesteeringust sidusettevõttesse. Näiteks objekt, mille eest tasumist lähitulevikus ei planeerita ja mis ei ole ka tõenäoline, suurendab tegelikult (majandus)üksuse investeeringut sellesse sidusettevõttesse. Sellisteks objektideks võivad olla eelisaktsiad ja pikaajalised nõuded või laenud, kuid nendeks ei ole piisava tagatisega nõuded ostjate vastu, võlad tarnijatele ega muud pikaajalised nõuded, näiteks tagatud laenud. Kapitalimeetodil kajastatud kahjumeid, mis ületavad investori investeeringuid lihtaktsiatesse, rakendatakse investorile sidusettevõttes kuuluva osaluse muudele komponentidele vastupidiselt vanuselisele järjekorrale (st kustutamise eelisjärjekorrale).

30 Kui investori osalus on vähendatud nullini, kaetakse täiendavaid kahjumeid ja kajastatakse kohustist ainult selles ulatuses, milles investor on võtnud sidusettevõtte juriidilisi või faktilisi kohustusi või teinud sidusettevõtte nimel makseid. Kui sidusettevõte on edaspidi kasumlik, siis jätkab investor oma kasumiosa kajastamist alles pärast seda, kui tema osa kasumist võrdub varem ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastamata jäänud kahjumite osaga.

Kahjumid (vara) väärtuse langusest

31 Pärast kapitaliosaluse meetodi rakendamist ja sidusettevõtte kahjumite kajastamist paragrahvi 29 kohaselt rakendab investor IAS 39 nõudeid, et määrata kindlaks, kas on tarvis kajastada täiendavat kahjumit investori poolt sidusettevõttesse tehtud netoinvesteeringu väärtuse langusest.

32 Samuti rakendab investor IAS 39 nõudeid, et määrata kindlaks, kas investori osaluse puhul sidusettevõttes, mis ei ole osa netoinvesteeringust, kajastatakse sellist täiendavat kahjumit väärtuse langusest, ning vara väärtuse langusest tulenevate kahjumite summat.

▼M8

33 Kuna sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilise (jääk)maksumuse osaks olevat firmaväärtust ei kajastata eraldi, ei viida tema puhul läbi eraldi vara väärtuse languse teste kooskõlas IAS 36 *Varade väärtuse langus* nõuetega. Selle asemel kontrollitakse investeeringu kogu bilansilise (jääk)maksumuse väärtuse langust IAS 36 kohaselt üheainsa varana, võrreldes selle kaetavat väärtust (kas kasutusväärtus või õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, olenevalt sellest, kumb on suurem) bilansilise (jääk)maksumusega kõigil juhtudel, mil IAS 39-s nimetatud nõuete täitmine viitab, et investeeringu väärtus võib olla langenud. Sellistel asjaoludel identifitseeritud kahjumit (vara) väärtuse langusest ei jaotata kajastamisel ühelegi individuaalsele varale, sealhulgas firmaväärtusele, mis on sidusettevõttesse tehtud investeeringu bilansilise (jääk)maksumuse osa. Seepärast kajastatakse selle (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist kooskõlas IAS 36-ga määral, mil investeeringu kaetav väärtus edaspidi suureneb. Investeeringu kasutusväärtuse määramisel hindab (majandus)üksus:

▼B

a) oma osa sidusettevõtte poolt loodavate eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtusest, kaasa arvatud sidusettevõtte majandustegevusest saadavad rahavood ja investeeringu lõplikust müügist saadavad laekumised, või

b) investeeringult saadavate dividendide ja selle lõplikust müügist laekuvate eeldatavate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtust.

Sobilike eelduste korral annavad mõlemad meetodid sama tulemuse.

34 Sidusettevõttesse tehtud investeeringu kaetavat väärtust hinnatakse iga sidusettevõtte puhul eraldi, välja arvatud juhul, kui sidusettevõte ei loo oma jätkuva tegevusega rahavoogusid, mis oleksid valdavas osas sõltumatud (majandus)üksuse muude varade poolt loodavatest rahavoogudest.

KONSOLIDEERIMATA FINANTSARUANDED

35 Investeeringut sidusettevõttesse arvestatakse investori konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas IAS 27 paragrahvidega 37–42.

36 Nimetatud standard ei sätesta, millised (majandus)üksused koostavad avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideerimata finantsaruandeid.

AVALIKUSTAMINE

37 Avalikustamisele kuulub järgmine teave:

a) sidusettevõtetesse tehtud selliste investeeringute õiglane väärtus, mille puhul eksisteerivad avalikult noteeritud hinnad;

b) kokkuvõtlik finantsinformatsioon sidusettevõtete kohta, kaasa arvatud varade, kohustiste, tulude ja kasumi või kahjumi koondsummad;

c) põhjused, miks järeldatakse, et investor omab olulist mõju sidusettevõtte üle, milles ta omab otseselt või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) vähem kui 20 % hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest;

▼B

d) põhjused, miks järeldatakse, et investoril puudub oluline mõju sidusettevõtte üle, milles ta omab otseselt või kaudselt (tütarettevõtete kaudu) enam kui 20 % hääleõigusest või potentsiaalsest hääleõigusest;

▼M5

e) sidusettevõtte finantsaruannete aruandeperioodi lõpp, kui mainitud finantsaruandeid kasutatakse kapitaliosaluse meetodi rakendamisel ja on sellise kuupäeva seisuga või hõlmavad perioodi, mis erinevad investori omadest ning põhjus, miks kasutatakse erinevat kuupäeva või perioodi;

▼B

f) kõigi märkimisväärsete piirangute (nt tulenevalt laenukokkulepetest või seadusandlikest nõuetest), mis mõjutavad sidusettevõtete võimalusi investorile rahaliste vahendite ülekandmiseks dividendidena, laenude tagasimaksmiseks või muude nõuete täitmiseks, olemus ja ulatus;

g) osa sidusettevõtte kahjumis, nii aruandeperioodi kohta kui kumulatiivselt juhul, kui investor on lõpetanud oma osa kajastamise sidusettevõtte kahjumis;

h) asjaolu, et sidusettevõtte kajastamisel ei kasutata kapitaliosaluse meetodit kooskõlas paragrahviga 13, ja

i) kokkuvõtlik finantsinformatsioon sidusettevõtete kohta, kas ükshaaval või grupeerituna, mida ei arvestata kapitaliosaluse meetodil, sealhulgas kõikide varade, kohustiste, tulude ja kasumi või kahjumi summad.

38 Kapitaliosaluse meetodil arvestatud sidusettevõtetesse tehtud investeeringud liigitatakse põhivaraks. Investori osa selliste sidusettevõtete kasumis või kahjumis ning nende ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus avalikustatakse eraldi. Eraldi tuleb avalikustada ka investori osalus ükskõik millises sellise sidusettevõtte lõpetatud tegevusvaldkonnas.

▼M5

39 Sidusettevõtte poolt muus koondkasumis kajastatud investori muutuste osa kajastatakse investori poolt muus koondkasumis.

▼B

40 Investor avalikustab kooskõlas IAS 37-ga „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”:

a) oma osa teiste investoritega ühiselt võetud tingimuslikest kohustistest sidusettevõttes ja

b) need tingimuslikud kohustised, mis tulenevad asjaolust, et investor on solidaarselt vastutav sidusettevõtte kõikide või osa kohustiste eest.

▼M8

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

▼B

41 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M5**

41A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 11 ja 39. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼**M11**

41B IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvid 18 ja 19 ning lisati paragrahv 19A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼**M8**

41C (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* paragrahvi 3, IAS 31 paragrahvi 1 ja IAS 32 Finantsinstrumendid: esitamine paragrahvi 4 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada neid muudatusi edasiulatuvalt.

▼**B**

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

42 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 28 „Sidusettevõtetesse tehtud investeeringute arvestus” (parandatud 2000).

43 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:

a) SIC 3 „Sidusettevõtetega tehtud tehingutest tuleneva realiseerimata kasumi ja kahjumi elimineerimine”;

b) SIC 20 „Kapitaliosaluse meetod – kahjumi kajastamine” ja

c) SIC 33 „Konsolideerimine ja kapitaliosaluse meetod – potentsiaalne hääleõigus ja omandiõiguse jaotus”.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 29

Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades

RAKENDUSALA ►M8 ([1]) ◄

1 Käesolevat standardit rakendatakse (majandus)üksuse, mille arvestusvaluuta on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, finantsaruannete suhtes, kaasa arvatud konsolideeritud finantsaruanded.

2 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas ei oma majandustulemuste ja finantsseisundi avaldamine kohalikus valuutas ilma korrigeerimata mõtet. Raha ostujõud langeb nii kiiresti, et isegi sama arvestusperioodi erinevatel ajahetkedel toimunud tehingute ja muude sündmustega seotud summade võrdlemine on eksitav.

3 Käesoleva standardiga ei kehtestata absoluutmäära, millest alates hüperinflatsioon tekib. Otsus, millal osutub finantsaruannete korrigeerimine vastavalt käesolevale standardile vajalikuks, on hinnanguline küsimus. Hüperinflatsioonile viitavad muu hulgas (aga mitte ainult) järgmised riigi majanduskeskkonda iseloomustavad näitajad:

a) elanikkond eelistab hoida oma vara mitterahalistes varades või mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Summad kohalikus valuutas investeeritakse ostujõu säilitamiseks kohe;

b) elanikkond arvestab rahalisi summasid mitte kohalikus valuutas, vaid mõnes suhteliselt stabiilses välisvaluutas. Hindasid võidakse noteerida selles välisvaluutas;

c) laenutingimustel toimuvad ostu- ja müügitehingud tehakse hindades, mis kompenseerivad ostujõu eeldatava languse laenuperioodil, isegi kui see periood on lühike;

d) intressimäärad, palgad ja hinnad on seotud hinnaindeksiga ja

e) kolme aasta kumulatiivne inflatsioonimäär läheneb 100 protsendile või ületab seda.

4 Soovitavalt peaksid kõik sama hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandvad (majandus)üksused rakendama käesolevat standardit samast kuupäevast alates. Siiski rakendatakse käesolevat standardit kõikide (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes alates selle aruandeperioodi algusest, mil (majandus)üksus tuvastab aruandevaluuta riigis hüperinflatsiooni olemasolu.

FINANTSARUANNETE KORRIGEERIMINE

5 Aja jooksul muutuvad hinnad erinevate konkreetsete või üldiste poliitiliste, majanduslike ja sotsiaalsete mõjurite toimel. Konkreetsed mõjurid, nagu pakkumise ja nõudluse muutumine ning tehnoloogilised muutused võivad põhjustada üksikute hindade märkimisväärset ja teineteisest sõltumatut tõusu või langust. Üldised mõjurid võivad lisaks viia ka muutusteni hindade üldises tasemes ja seega ka raha üldises ostujõus.

([1]) Teiste IFRSidega järjepidevuse saavutamiseks muutis juhatus 2008. aasta mais välja antud IFRSide edasiarenduste osana IAS 29-s kasutatud mõisteid järgmiselt: a) „turuväärtus” on asendatud mõistega „õiglane väärtus” ja b) „majandustulemused” ja „netotulu” on asendatud mõistega „kasum või kahjum”.

▼M8

6 (Majandus)üksused, mis koostavad finantsaruanded soetusmaksumuse meetodil, ei võta seda tehes arvesse muutusi hindade üldises tasemes või kajastatud varade või kohustiste konkreetsete hindade tõusu. Erandiks on sellised varad ja kohustised, mida (majandus)üksus on kohustatud või otsustab mõõta õiglases väärtuses. Näiteks võib materiaalset põhivara hinnata ümber õiglasse väärtusse ja üldjuhul tuleb bioloogilisi varasid mõõta õiglases väärtuses. Mõned (majandus)üksused esitavad siiski finantsaruanded, mis põhinevad hetkemaksumustel, mis kajastab hoitavate varade konkreetsete hindade muutuste mõju.

▼B

7 Hüperinflatiivses majanduskeskkonnas on nii soetusmaksumuse kui hetkemaksumuse meetodil põhinevatest finantsaruannetest kasu ainult siis, kui need on esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus. Seepärast rakendatakse käesolevat standardit nende (majandus)üksuste finantsaruannete suhtes, mille aruandlust teostatakse hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Käesoleva standardiga nõutud informatsiooni esitamine korrigeerimata finantsaruannete lisana ei ole lubatud. Samuti ei soovitata esitada eraldi korrigeerimiseelseid finantsaruandeid.

▼M8

8 Sellise (majandus)üksuse finantsaruanded, mille arvestusvaluutaks on hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuuta, esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus olenemata sellest, kas need on koostatud soetusmaksumuse või hetkemaksumuse meetodil. IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) nõutud eelneva perioodi võrdlusandmed ja kogu eelnevaid perioode käsitlev informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼B

9 Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse aruandeperioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja avalikustatakse eraldi.

10 Finantsaruannete korrigeerimine kooskõlas käesoleva standardiga nõuab nii teatud protseduuride rakendamist kui ka hinnangute andmist. Selliste protseduuride ja hinnangute järjepidev rakendamine perioodist perioodi on olulisem, kui korrigeeritud finantsaruannetes esitatavate summade punktuaalne täpsus.

Soetusmaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

▼M5

Finantsseisundi aruanne

▼B

11 ►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud summad, mis ei ole veel esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel.

12 Rahalisi varasid ja kohustisi ei korrigeerita, kuna need on juba esitatud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud rahaühikus. Rahalised varad ja kohustised on raha ja rahas saadavad või makstavad varad ja kohustised.

▼B

13 Hindade muutustega seotud varasid ja kohustisi (näit indekseeritud võlakirjad ja laenud) korrigeeritakse vastavalt lepingu tingimustele, et teha kindlaks tasumata summade jääk ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Korrigeeritud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatakse neid objekte ümberhinnatud summas.

▼M8

14 Kõik muud varad ja kohustised on mitterahalised. Teatavaid mitterahalisi objekte kajastatakse aruandeperioodi lõpu hetkemaksumuses (näiteks neto realiseerimisväärtus ja õiglane väärtus) ning seega neid ei korrigeerita. Kõik ülejäänud mitterahalised varad ja kohustised kuuluvad korrigeerimisele.

15 Enamik mitterahalisi varasid ja kohustisi kajastatakse kas soetusmaksumuses või soetusmaksumuses, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon; seega neid väljendatakse omandamise kuupäeval kehtinud summades. Kõikide objektide korrigeeritud soetusmaksumus (või soetusmaksumus, millest on maha arvatud kulum ja amortisatsioon) määratakse kindlaks, rakendades selle soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi suhtes üldise hinnaindeksi muutust alates omandamise kuupäevast kuni aruandeperioodi lõpuni. Näiteks korrigeeritakse alates ostmise kuupäevast materiaalsete põhivarade, tooraine ja kauba varude, firmaväärtuse, patentide, kaubamärkide ja muude samalaadsete varade maksumust. Lõpetamata ja valmistoodangu varusid korrigeeritakse alates ostu- ja töötlemiskulutuste tekkimise kuupäevast.

▼B

16 Materiaalse põhivara objektide osas ei pruugi olla andmeid konkreetsete omandamise kuupäevade kohta või neid ei pruugi olla võimalik hinnanguliselt määrata. Sellistel harvadel juhtudel võib käesoleva standardi esmase rakendamise perioodil osutuda vajalikuks kasutada objektide korrigeerimise aluseks oleva väärtuse määramiseks sõltumatut eksperthinnangut.

17 Perioodide suhtes, mille kohta käesolev standard nõuab materiaalsete põhivarade korrigeerimist, ei pruugi eksisteerida üldist hinnaindeksit. Sellistel juhtudel võib osutuda vajalikuks kasutada näiteks arvestusvaluuta ja mõne suhteliselt stabiilse välisvaluuta vahetuskursi muutustel põhinevat hinnangut.

18 Mõningaid mitterahalisi varasid ja kohustisi võidakse kajastada omandamise kuupäevast või ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄ erineva kuupäeva hetkemaksumuses, nagu näiteks mõne varasema kuupäeva seisuga ümberhinnatud materiaalsed põhivarad. Sellisel juhul korrigeeritakse ►M5 finantsseisundi aruandelisi ◄ (jääk)maksumusi alates ümberhindluse kuupäevast.

▼M8

19 Mitterahalise objekti korrigeeritud summat vähendatakse asjakohaste IFRSide kohaselt, kui korrigeeritud summa ületab objekti kaetavat väärtust. Näiteks vähendatakse materiaalsete põhivarade, firmaväärtuse, patentide ja kaubamärkide korrigeeritud summasid kaetava väärtuseni ning varude korrigeeritud summasid neto realiseerimisväärtuseni.

20 Kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeerimisobjekti aruandlus võib toimuda hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas. Selleks et arvutada investori osa investeerimisobjekti netovaradest ja kasumist või kahjumist, korrigeeritakse sellise investeeringuobjekti finantsseisundi aruannet ja koondkasumi aruannet kooskõlas käesoleva standardiga. Kui investeerimisobjekti korrigeeritud finantsaruanded arvestatakse ümber välisvaluutasse, kasutatakse selleks sulgemiskursse.

▼B

21 Inflatsiooni mõju kajastub tavaliselt laenukasutuse kulutustes. Ei ole asjakohane samaaegselt nii korrigeerida laenudega finantseeritud kapitalimahutusi kui ka kapitaliseerida laenukasutuse kulutuste seda osa, mis väljendab sama perioodi inflatsiooni. Sellisel juhul kajastatakse laenukasutuse kulutused kuluna sel perioodil, mil see tekkis.

22 (Majandus)üksus võib omandada varasid ka sellise kokkuleppe alusel, mis lubab hilisemat tasumist ilma, et lepingus oleks intresse hilisema tasumise eest eraldi välja toodud. Kui sellisel juhul ei ole kaudne intressi arvutamine võimalik, siis korrigeeritakse neid varasid alates nende eest tasumise kuupäevast ja mitte ostu kuupäevast.

23 Kehtetu

24 Käesoleva standardi esmase rakendamise perioodi alguse seisuga korrigeeritakse omakapitali komponente (välja arvatud jaotamata kasum ja ümberhindluse reservid) üldise hinnaindeksi alusel alates komponentide sissemakse või muul viisil tekkimise kuupäevast. Eelnevatel perioodidel tekkinud ümberhindluse reserv elimineeritakse. Korrigeeritud jaotamata kasum tuleneb korrigeeritud ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kõikidest muudest kajastatud summadest.

25 Esimese aruandeperioodi lõpus ja edaspidistel aruandeperioodidel korrigeeritakse kõiki omakapitali komponente üldise hinnaindeksi alusel alates aruandeperioodi algusest või sissemakse kuupäevast (juhul kui see on hiljem). Aruandeperioodi omakapitali muutused avalikustatakse kooskõlas IAS 1-ga.

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

26 Käesolev standardiga nõutakse kõikide ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud objektide esitamist ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus. Seega korrigeeritakse kõiki summasid, lähtudes üldise hinnaindeksi muutusest alates tulude ja kulude esmase kajastamise kuupäevast finantsaruannetes.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite rahapositsioonist

27 (Majandus)üksusel, mille rahalised varad ületavad inflatsiooni perioodil rahalisi kohustisi, ostujõud väheneb ning (majandus)üksusel, mille rahalised kohustised ületavad rahalisi varasid, ostujõud suureneb vastavalt sellele, millises ulatuses ei ole varad ja kohustised hinnatasemega seotud. Selline kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist tekib mitterahaliste varade, omakapitali ja ►**M5** koondkasumi aruande ◄ objektide korrigeerimise tulemusena ning indeksiga seotud varade ja kohustiste korrigeerimise tulemusena tekkinud vahedest. Kasumit või kahjumit on võimalik hinnata, rakendades üldise hinnaindeksi muutust rahaliste varade ja rahaliste kohustiste perioodi kaalutud keskmise vahe suhtes.

▼M8

28 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist kajastatakse kasumiaruandes. Paragrahvi 13 kohaselt saldeeritakse lepingujärgset hindade muutustega seotud varade ja kohustiste korrigeerimist kasumi või kahjumiga rahaliste vahendite netopositsioonist. Teised tulu- ja kulukirjed, näiteks intressitulu ja -kulu või investeeritud ja laenatud vahenditest tulenevad valuutakursivahed, on samuti seotud rahaliste vahendite netopositsiooniga. Kuigi sellised kirjed avalikustatakse eraldi, võib osutuda kasulikuks esitada need koondkasumi aruandes kasumi või kahjumina rahaliste vahendite netopositsioonist.

▼B

Hetkemaksumuse meetodil koostatud finantsaruanded

▼M5

Finantsseisundi aruanne

▼B

29 Kuna hetkemaksumuses kajastatud objektid on juba ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus, siis neid ei korrigeerita. Muid ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud objekte korrigeeritakse kooskõlas paragrahvidega 11–25.

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

30 Enne korrigeerimist kajastab hetkemaksumuse meetodi alusel koostatud ►M5 koondkasumi aruanne ◄ reeglina tehingute või sündmuste tekkimise hetke maksumusi. Müüdud toodete kulu ja amortisatsioon kajastatakse tarbimise ajal kehtivas hetkemaksumuses; müügi- ja muud kulud kajastatakse nende tekkimisel rahalistes summades. Seega tuleb kõiki summasid korrigeerida ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikusse, kasutades üldist hinnaindeksit.

Kasum või kahjum rahaliste vahendite netopositsioonist

31 Kasumit või kahjumit rahaliste vahendite netopositsioonist arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 27 ja 28.

Maksud

32 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel võib põhjustada erinevusi ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud üksikute varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja nende maksustamisbaasi vahel. Selliseid erinevusi arvestatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks”.

Rahavoogude aruanne

33 Käesoleva standardis nõutakse, et kõik rahavoogude aruande objektid esitatakse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus.

▼B

Võrdlusandmed

▼M8

34 Eelneva aruandeperioodi vastavad arvandmed, olenemata sellest, kas need põhinevad soetusmaksumusel või hetkemaksumusel, korrigeeritakse üldise hinnaindeksi alusel nii, et võrreldavad finantsaruanded esitatakse aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Eelnevate perioodide kohta avalikustatav informatsioon esitatakse samuti aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus. Võrdlusandmete esitamiseks mõnes teises esitusvaluutas rakendatakse IAS 21 paragrahvi 42 punkti b ja paragrahvi 43.

▼B

Konsolideeritud finantsaruanded

35 Hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitaval emaettevõttel võib olla tütarettevõtteid, mis samuti esitavad finantsaruanded hüperinflatiivsete majanduskeskkondade valuutades. Kõikide selliste tütarettevõtete finantsaruandeid korrigeeritakse enne emaettevõtte aruannetega konsolideerimist, lähtudes selle riigi üldisest hinnaindeksist, mille valuutas aruandeid esitatakse. Kui tütarettevõte on välismaine tütarettevõte, arvestatakse selle korrigeeritud finantsaruanded ümber sulgemiskursside alusel. Tütarettevõtete finantsaruandeid, mis ei ole esitatud hüperinflatiivse majanduskeskkonna valuutas, käsitletakse IAS 21 alusel.

36 Erinevate ►**M5** aruandeperioodi lõppude ◄ finantsaruannete konsolideerimisel arvestatakse kõik objektid (nii mitterahalised kui ka rahalised) ümber konsolideeritud finantsaruannete ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikusse.

Üldise hinnaindeksi valik ja kasutamine

37 Finantsaruannete korrigeerimine käesoleva standardi alusel nõuab üldise ostujõu muutusi peegeldava üldise hinnaindeksi kasutamist. Kõik sama majanduskeskkonna valuutas aruandeid esitavad (majandus)üksused peaksid kasutama sama indeksit.

MAJANDUSKESKKONDADE HÜPERINFLATIIVSUSE LÕPPEMINE

38 Kui majanduskeskkond ei ole enam hüperinflatiivne ja (majandus)üksus lõpetab käesoleva standardi alusel finantsaruannete koostamise ja esitamise, siis võetakse järgnevates finantsaruannetes esitatavate ►**M5** finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste aluseks eelneva aruandeperioodi lõpus kehtinud mõõtmisühikus esitatud summad.

AVALIKUSTATAV TEAVE

39 Avalikustamisele kuulub järgmine teave:

a) asjaolu, et finantsaruandeid ja eelnevate perioodide võrdlusandmeid on korrigeeritud arvestusvaluuta üldise ostujõu muutusi arvestades ning et need on seega esitatud ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus;

▼B

b) kas finantsaruanded on koostatud soetusmaksumuse meetodi või hetkemaksumuse meetodi alusel ja

c) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud hinnaindeksi olemus ja määr ning indeksi muutused nii käesoleva kui ka eelneva aruandeperioodi jooksul.

40 Käesolevas standardis nõutud avalikustatav teave on vajalik selleks, et määrata kindlaks inflatsiooni mõjude käsitlemise alused finantsaruannetes. See on ka mõeldud selleks, et anda nimetatud aluste ja nendest tulenevate summade mõistmiseks vajalikku informatsiooni.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

41 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1990 või hiljem algavaid perioode.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 31

Osalemised ühisettevõtmistes

RAKENDUSALA

▼M8

1 Käesolevat standardit rakendatakse osalemiste arvestamisel ühisettevõtmistes ja ühisettevõtjate ja investorite finantsaruannetes ühisettevõtmiste varade, kohustiste, tulude ja kulude kajastamisel, olenemata struktuurist või vormidest, millena ühisettevõtmise tegevus aset leiab. Seda ei rakendata siiski ühisettevõtjate osalemiste arvestamisel ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes, mis kuuluvad:

a) riskikapitali organisatsioonidele või

b) ühisfondidele, usaldusühingu vormis asutatud fondidele ja teistele sarnastele (majandus)üksustele, kaasa arvatud investeeringutega seotud kindlustusfondidele,

mida esmasel kajastamisel määratletakse läbi kasumiaruande õiglases väärtuses kajastatavaks või liigitatakse kauplemiseesmärgil hoitavaks ja arvestatakse kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*. Selliseid investeeringuid mõõdetakse õiglases väärtuses kooskõlas IAS 39-ga, kusjuures muutused õiglases väärtuses kajastatakse tekkepõhiselt kasumiaruandes. Sellist investeeringut omav ühisettevõtja avalikustab paragrahvides 55 ja 56 nõutud teabe.

▼B

2 Ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses osalev ühisettevõtja vabastatakse paragrahvide 30 (proportsionaalne konsolideerimine) ja 38 (kapitaliosaluse meetod) rakendamisest, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) osalemine on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”;

b) rakendatakse IAS 27 „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded” paragrahvis 10 sätestatud erandit, mis lubab emaettevõttel, kes samuti osaleb ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, loobuda konsolideeritud finantsaruannete esitamisest, või

c) kehtib kõik järgmine:

i) ühisettevõtja on mõne teise (majandus)üksuse 100-protsendilise või väiksema osalusega tütarettevõte ning selle omanikke, ka hääleõiguseta omanikke, on teavitatud ning neil ei ole vastuväiteid sellele, et ühisettevõtja ei rakenda proportsionaalse konsolideerimise ega kapitaliosaluse meetodit;

ii) ühisettevõtja võla- või omakapitaliinstrumendid ei ole avalikul turul kaubeldavad (asukohariigi või välisriigi väärtpaberibörsil või börsivälisel turul, sealhulgas kohalikud ja piirkondlikud turud);

iii) ühisettevõtja ei ole esitanud või ei ole hetkel esitamas oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või mõnele muule järelevalvet teostavale organisatsioonile eesmärgiga emiteerida avalikul turul ükskõik millist liiki instrumente ja

▼B

iv) ühisettevõtja üle lõplikku kontrolli omav emaettevõte või mõni vahepealne emaettevõte koostab konsolideeritud finantsaruanded kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega, mis on avalikkusele kättesaadavad.

MÕISTED

3 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Kontroll on võime mõjutada (majandus)tegevusega seotud finants- ja äripoliitikat selleks, et saada sellest kasu.

Kapitaliosaluse meetod on arvestusmeetod, mille kohaselt osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses kajastatakse esmalt soetusmaksumuses ja seejärel korrigeeritakse seda muutustega, mis on omandamise järgselt toimunud ühisettevõtja osas ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse netovaras. Ühisettevõtja ►M5 koondkasumi aruanne ◄ sisaldab ühisettevõtja osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse kasumist või kahjumist.

Investor ühisettevõtmises on ühisettevõtmise osapool ja tal puudub selle ühisettevõtmise üle ühine kontroll.

Ühine kontroll on lepinguliselt kokkulepitud kontrolli jagamine majandustegevuse üle ning see eksisteerib vaid juhul, kui tegevust puudutavate strateegiliste finants- ja tegevusotsuste vastuvõtmiseks on vajalik ühist kontrolli teostavate osapoolte (ühisettevõtjate) ühehäälne nõusolek.

Ühisettevõtmine on lepingupõhine kokkulepe, mille kohaselt kaks või enam osapoolt teostavad majandustegevust, mida kontrollitakse ühiselt.

Proportsionaalne konsolideerimine on arvestusmeetod, mille kohaselt ühisettevõtja osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse kõikidest varadest, kohustistest, tuludest ja kuludest ühendatakse rida-realt ühisettevõtja finantsaruannete sarnaste kirjetega või kajastatakse ühisettevõtja finantsaruannetes eraldi kirjetena.

Konsolideerimata finantsaruanded on aruanded, mille esitavad emaettevõte, investor sidusettevõttes või ühisettevõtja ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, kus investeeringuid arvestatakse pigem otsese omakapitali osaluse kui investeerimisobjektide poolt avaldatud tulemuste ja netovarade alusel.

Oluline mõju on õigus osaleda majandustegevusega seotud finants- ja äripoliitikat puudutavate küsimuste üle otsustamises, omamata kontrolli või ühist kontrolli selle üle.

Ühisettevõtja on ühisettevõtmise osapool ja ta omab ühist kontrolli ühisettevõtmise üle.

4 Finantsaruanded, milles on rakendatud proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodit, ei ole konsolideerimata finantsaruanded, nii nagu ei ole sellise (majandus)üksuse, millel ei ole tütarettevõtet, sidusettevõtet või kes ei osale ühisettevõtjana ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, finantsaruanded konsolideerimata finantsaruanded.

▼B

5 Konsolideerimata finantsaruanded on need finantsaruanded, mis esitatakse lisaks konsolideeritud finantsaruannetele, finantsaruanded, kus investeeringud on arvestatud kapitaliosaluse meetodil ja finantsaruanded, kus ühisettevõtjate osalemised ühisettevõtmistes on proportsionaalselt konsolideeritud. Neile aruannetele ei ole vaja lisada ega nendega koos esitada konsolideerimata finantsaruandeid.

6 (Majandus)üksused, kes on vabastatud konsolideerimisest IAS 27 paragrahvi 10 kohaselt, kapitaliosaluse meetodi rakendamisest IAS 28 „Investeeringud sidusettevõtetesse" paragrahvi 13 punkti c kohaselt või proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodi rakendamisest käesoleva standardi paragrahvi 2 kohaselt, võivad finantsaruannete esitamisel piirduda ainult konsolideerimata finantsaruannetega.

Ühisettevõtmise vormid

7 Vormi ja struktuuri poolest võivad ühisettevõtmised olla mitmesugused. Käesolevas standardis määratletakse kolm peamist liiki, mida tuntakse ühisettevõtmistena ja mis vastavad ühisettevõtmise mõistele – ühiselt kontrollitavad tegevused, ühiselt kontrollitavad varad ja ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused. Kõikidel ühisettevõtmistel on järgmised ühised tunnused:

a) vähemalt kaks ühisettevõtjat on omavahel seotud lepingupõhise kokkuleppega ja

b) lepingupõhise kokkuleppega on kehtestatud ühine kontroll.

Ühine kontroll

8 Ühine kontroll võib olla välistatud, kui investeerimisobjektis toimub juriidiline ümberkorraldamine, ta on pankrotis või tegutseb rangete pikaajaliste piirangute raames, mis raskendavad tal rahaliste vahendite ülekandmist ühisettevõtjale. Juhul kui ühine kontroll on jätkuv, ei ole nimetatud sündmused iseenesest piisavad, et õigustada käesoleva standardi mittejärgimist ühisettevõtmiste arvestamise puhul.

Lepingupõhine kokkulepe

9 Lepingupõhise kokkuleppe olemasolu eristab ühise kontrolliga seotud osalemisi sidusettevõtetesse tehtud investeeringutest, milles investoril on oluline mõju (vt IAS 28). Tegevused, mille suhtes ei ole lepingupõhise kokkuleppega ühist kontrolli kehtestatud, ei kujuta endast käesoleva standardi mõistes ühisettevõtmisi.

10 Lepingupõhine kokkulepe võib esineda mitmesugusel kujul, näiteks ühisettevõtjate vahelise lepinguna või ühisettevõtjate koosoleku protokollina. See kokkulepe võib mõnel juhul sisalduda ühisettevõtmise põhikirjas või muudes juriidilistes dokumentides. Olenemata vormist on lepingupõhine kokkulepe tavaliselt kirjalik ja käsitleb selliseid küsimusi nagu:

a) ühisettevõtmise tegevus, kestus ja aruandluskohustused;

b) ühisettevõtmise direktoraadi või samaväärse valitsemisorgani ametisse määramine ja ühisettevõtjate hääleõigused;

c) ühisettevõtjate sissemaksed kapitali ja

d) ühisettevõtmise toodangu, tulude, kulude või tulemi jagamine ühisettevõtjate vahel.

▼B

11 Lepingupõhise kokkuleppega kehtestatakse ühine kontroll ühisettevõtmise üle. Selline nõue välistab olukorra, kus üks ühisettevõtja kontrollib üksi kogu tegevust.

12 Lepingupõhises kokkuleppes võidakse määrata üks ühisettevõtja ühisettevõtmise halduriks või juhiks. Haldur ei kontrolli ühisettevõtmist, vaid tegutseb ühisettevõtjate lepingupõhise kokkuleppega kooskõlas oleva ja haldurile järgimiseks antud finants- ja äripoliitika raames. Kui halduril on võime mõjutada majandustegevusega seotud finants- ja äripoliitikat, siis ta kontrollib seda ühisettevõtjat ja seega on ühisettevõtja halduri tütarettevõte, mitte ühisettevõtmine.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD TEGEVUSED

13 Mõnede ühisettevõtmistee tegevuses kasutatakse ühisettevõtjate varasid ja muid ressursse, ilma et asutataks uus juriidiline isik, seltsing või muu (majandus)üksus või loodaks ühisettevõtjatest eraldiseisev finantsstruktuur. Iga ühisettevõtja kasutab oma materiaalseid põhivarasid ja kajastab oma varusid enda ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄. Samuti tekivad ühisettevõtjal tema enda kulud ja kohustised ja ta leiab ise rahastamisallikaid, mis kujutavad endast tema kohustusi. Ühisettevõtmise tegevust võivad teostada ka ühisettevõtja töötajad ühisettevõtja enda samalaadse tegevuse kõrvalt. Ühisettevõtmist käsitlevas kokkuleppes sätestatakse tavaliselt, kuidas ühiste toodete müügist saadav tulu ja ühiselt kantavad kulud ühisettevõtjate vahel jagunevad.

14 Ühiselt kontrollitava tegevuse näide on vähemalt kahe ühisettevõtja tegevuse, ressursside ja teadmiste ühendamine teatava toote, näiteks lennuki, tootmiseks, turundamiseks ja turustamiseks. Iga ühisettevõtja teostab erinevaid tootmisprotsessi osasid. Iga ühisettevõtja kannab ise oma kulud ja saab lennuki müügist saadud tulust sellise osa, mis talle on lepingupõhise kokkuleppega ette nähtud.

15 Seoses osalemistega ühiselt kontrollitavates tegevustes kajastab ühisettevõtja oma finantsaruannetes:

a) enda kontrolli all olevaid varasid ja võetud kohustisi ja

b) enda poolt kantavaid kulusid ja oma osa ühisettevõtmise toodete või teenuste müügist saadud tulust.

16 Kuna varad, kohustised, tulud ja kulud on kajastatud ühisettevõtja finantsaruannetes, ei ole ühisettevõtja konsolideeritud finantsaruannete esitamisel vaja nende kirjete suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.

17 Ühisettevõtmiselt ei nõuta eraldiseisvat arvepidamist ja ühisettevõtmise kohta ei koostata finantsaruandeid. Siiski võivad ühisettevõtjad ühisettevõtmise tulemuslikkuse hindamiseks pidada juhtimisarvestust.

▼B

ÜHISELT KONTROLLITAVAD VARAD

18 Mõni ühisettevõtmine hõlmab ühte või mitmesse ühisettevõtmisesse paigutatud või selle tarbeks omandatud ja ühisettevõtmise eesmärgil kasutamiseks mõeldud varade ühist kontrolli ja tihti ka ühist omandiõigust ühisettevõtjate poolt. Seda vara kasutatakse ühisettevõtjatele kasu loomiseks. Iga ühisettevõtja võib võtta oma osa varade abil saadud toodangust ja iga ühisettevõtja kannab kokkulepitud osa tekkinud kuludest.

19 Selliste ühisettevõtmistega ei kaasne juriidilise isiku, seltsingu või muu (majandus)üksuse asutamist ega ühisettevõtjatest eraldiseisva finantsstruktuuri loomist. Igal ühisettevõtjal on oma osa kaudu kontroll ühiselt kontrollitavast varast saadava tulevase majandusliku kasu üle.

20 Ühiselt kontrollitavat vara esineb sageli naftat ja maagaasi koguvates ning mineraalainete kaevandamisega tegelevates tööstusharudes. Näiteks võivad mitu naftatootmisega tegelevat ettevõtet ühiselt kontrollida ja käigus hoida ühte naftatorujuhet. Iga ühisettevõtja kasutab torujuhet oma toote transportimiseks ja kannab selle eest kokkulepitud osa torujuhtme käigushoidmisega seotud kuludest. Teine ühiselt kontrollitava vara näide on kahe (majandus)üksuse ühiselt kontrollitav kinnisvara, mille puhul kumbki osapool saab oma osa üüritulust ja kannab oma osa kuludest.

21 Seoses osalemisega ühiselt kontrollitavates varades kajastab ühisettevõtja oma finantsaruannetes:

a) oma osa ühiselt kontrollitavates varades, liigitatuna varade olemuse järgi;

b) kõiki nendega seoses võetud kohustisi;

c) oma osa teiste ühisettevõtjatega ühiselt võetud kohustistes, mis on seotud ühisettevõtmisega;

d) oma osa ühisettevõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühisettevõtmise kuludest ja

e) kõik kulud, mis tal on tekkinud seoses osalemisega ühisettevõtmises.

22 Seoses osalemisega ühiselt kontrollitavates varades, peab iga ühisettevõtja arvet ning kajastab oma finantsaruannetes:

a) oma osa ühiselt kontrollitavatest varadest liigitatuna vastavalt varade olemusele, mitte aga investeeringuna. Näiteks liigitatakse osa ühiselt kontrollitavast naftatorujuhtmest materiaalseks põhivaraks;

b) kõiki endale võetud kohustisi, näiteks neid, mis tekkisid oma varade osa rahastamisel;

c) oma osa teiste ühisettevõtjatega ühiselt võetud kohustistest, mis on seotud ühisettevõtmisega;

d) oma osa ühisettevõtmise toodangu müügist või kasutamisest saadud tulust koos oma osaga kõigist ühisettevõtmise kuludest;

▼B

e) kõik kulud, mis tal on tekkinud seoses osalemisega ühisettevõtmises, näiteks need, mis on seotud talle kuuluvate varade rahastamise ja talle kuuluva toodangu müügiga.

Kuna varad, kohustised, tulud ja kulud on kajastatud ühisettevõtja finantsaruannetes, ei ole ühisettevõtja konsolideeritud finantsaruannete esitamisel vaja nende kirjete suhtes teha korrigeerimisi ega muid konsolideerimistoiminguid.

23 Ühiselt kontrollitavate varade käsitlus peegeldab ühisettevõtmise sisu ja majanduslikku tegelikkust ning tavaliselt ka õiguslikku vormi. Ühisettevõtmise eraldiseisev arvepidamine võib piirduda ainult ühisettevõtjate poolt ühiselt kantud kulude ja nende kulude ühisettevõtjate vahel jagamisega vastavalt kokkulepitud osalustele. Ühisettevõtmise kohta ei pruugita koostada finantsaruandeid, kuigi ühisettevõtjad võivad pidada juhtimisarvestust, et hinnata ühisettevõtmise tulemuslikkust.

ÜHISELT KONTROLLITAVAD (MAJANDUS)ÜKSUSED

24 Ühiselt kontrollitav (majandus)üksus on ühisettevõtmine, millega kaasneb juriidilise isiku, seltsingu või muu (majandus)üksuse asutamine, milles igal ühisettevõtja osaleb. Selline (majandus)üksus toimib nagu teisedki (majandus)üksused, välja arvatud asjaolu, et ühisettevõtjate vahel sõlmitud lepingupõhise kokkuleppega nähakse ette üksuse majandustegevuse ühine kontroll.

25 Ühiselt kontrollitav (majandus)üksus kontrollib ühisettevõtmise varasid, kannab kohustisi ja kulusid ning teenib tulu. (Majandus)üksus võib sõlmida lepinguid enda nimel ja hankida raha ühisettevõtmise otstarbeks. Igal ühisettevõtjal on õigus osale ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse kasumist, kuigi mõne ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse puhul kuulub jagamisele ka ühisettevõtmise toodang.

26 Ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse tavapäraseks näiteks on kaks (majandus)üksust, mis ühendavad oma teatava ärivaldkonna tegevused kõikide selle valdkonnaga seotud varade ja kohustiste üleandmisega ühiselt kontrollitavale (majandus)üksusele. Teiseks näiteks on (majandus)üksus, mis alustab välisriigis tegevust koos selle riigi valitsuse või mõne ametkonnaga, asutades eraldiseisva (majandus)üksuse, mida see (majandus)üksus ja valitsus või ametkond ühiselt kontrollivad.

27 Paljud ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused on sisuliselt sarnased ühisettevõtmistega, mis kujutavad endast ühiselt kontrollitavat tegevust või ühiselt kontrollitavaid varasid. Näiteks võivad ühisettevõtjad maksustamise või muul põhjusel ühiselt kontrollitavale (majandus)üksusele üle anda ühiselt kontrollitavad varad, näiteks naftatorujuhtme. Samamoodi võivad ühisettevõtjad paigutada ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse varasid, mida hakatakse ühiselt kasutama. Mõne ühiselt kontrollitava tegevusega kaasneb ka selle tegevuse teatavate osade (näiteks toote kavandamine, turustamine või müügijärgne teenindamine) teostamiseks ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse asutamine.

▼B

28 Ühiselt kontrollitav (majandus)üksus peab iseseisvat arvepidamist ning koostab ja esitab sarnaselt teiste (majandus)üksustega finantsaruanded, mis on kooskõlas rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega.

29 Tavaliselt paigutab iga ühisettevõtja ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse raha või muid ressursse. Need sissemaksed võetakse arvele ja need kajastuvad ühisettevõtja finantsaruannetes ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse tehtud investeeringutena.

Ühisettevõtja finantsaruanded

Proportsionaalne konsolideerimine

30 Ühisettevõtja kajastab osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses kasutades proportsionaalse konsolideerimise meetodit või paragrahvis 38 kirjeldatud alternatiivset meetodit. Kui rakendatakse proportsionaalse konsolideerimise meetodit, kasutatakse üht kahest alljärgnevast aruandlusformaadist.

31 Ühisettevõtja kajastab osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, kasutades üht kahest proportsionaalse konsolideerimise aruandlusformaadist, sõltumata sellest, kas ta omab investeeringuid ka tütarettevõtetes või kas ta nimetab oma finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks.

32 Ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses osalemise kajastamisel on oluline, et ühisettevõtja kajastaks pigem ühisettevõtmise kokkuleppe sisu ja majanduslikku tegelikkust kui ühisettevõtmise konkreetset struktuuri või vormi. Ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses on ühisettevõtjal ühisettevõtmise varade ja kohustiste kaudu kontroll oma osa üle tulevasest majanduslikust kasust. See sisu ja tegelik majanduslik olukord kajastuvad ühisettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes, kui ühisettevõtja kasutab üht kahest paragrahvis 34 kirjeldatud proportsionaalse konsolideerimise aruandlusformaadist, et kajastada osalemist ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse varades, kohustistes, tuludes ja kuludes.

33 Proportsionaalse konsolideerimise rakendamine tähendab seda, et ühisettevõtja ►**M5** finantsseisundi aruanne ◄ sisaldab tema osa ühiselt kontrollitavast varadest ja tema osa kohustistest, mille eest vastutatakse ühiselt. Ühisettevõtja ►**M5** koondkasumi aruanne ◄ sisaldab tema osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse tuludest ja kuludest. Paljud proportsionaalse konsolideerimise rakendamiseks sobivad protseduurid on sarnased tütarettevõtetesse tehtud investeeringute konsolideerimise protseduuridega, mis on sätestatud IAS 27-s.

▼B

34 Proportsionaalse konsolideerimise läbiviimiseks võib kasutada erinevaid aruandlusformaate. Ühisettevõtja võib oma osa kõigist ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse varadest, kohustistest, tuludest ja kuludest ühendada rida-realt oma finantsaruannete sarnaste kirjetega. Näiteks võib ühisettevõtja ühendada oma osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse varudest oma varudega ja oma osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse materiaalsetest põhivaradest oma materiaalsete põhivaradega. Teise variandina võib ühisettevõtja oma finantsaruannetes kajastada oma osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse varadest, kohustistest, tuludest ja kuludest eraldi ridadel. Näiteks võib ta näidata oma osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse käibevaradest eraldi osana oma käibevarast; ta võib näidata oma osa ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse materiaalsetest põhivaradest eraldi osana oma materiaalsetest põhivaradest. Mõlemad aruandlusformaadid annavad tulemuseks kasumi või kahjumi ning iga varade, kohustiste, tulude ja kulude peamise liigituse ühesugused summad; käesoleva standardi rakendamisel on mõlemad formaadid lubatud.

35 Olenemata sellest, kumba proportsionaalse konsolideerimise formaati kasutatakse, ei ole asjakohane saldeerida ühtegi vara ega kohustist muudest varadest või kohustistest lahutamise teel ega tulusid või kulusid muudest kuludest või tuludest lahutamise teel, välja arvatud juhul, kui on olemas seaduslik saldeerimise õigus ja saldeerimine kujutab endast vastava vara realiseerumise või kohustise tasumise eeldatavat toimumise viisi.

36 Ühisettevõtja lõpetab proportsionaalse konsolideerimise päeval, mil lõpeb temapoolne ühine kontroll ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse üle.

37 Ühisettevõtja lõpetab proportsionaalse konsolideerimise päeval, millest alates ta ei jaga enam kontrolli ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse üle. See võib juhtuda näiteks siis, kui ühisettevõtja müüb osalemise või kui ühiselt kontrollitavale (majandus)üksusele kehtestatakse (majandus)üksusevälised piirangud nii, et ühisettevõtja ei osale enam ühises kontrollis.

Kapitaliosaluse meetod

38 Alternatiivina paragrahvis 30 kirjeldatud proportsionaalse konsolideerimise meetodile kajastab ühisettevõtja osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses kapitaliosaluse meetodil.

39 Ühisettevõtja kajastab osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses kapitaliosaluse meetodil, sõltumata sellest, kas ta omab investeeringuid ka tütarettevõtetes või kas ta nimetab oma finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks.

▼B

40 Mõned ühisettevõtjad kajastavad osalemisi ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes kapitaliosaluse meetodil, mida on kirjeldatud IAS 28-s. Kapitaliosaluse meetodi kasutamist toetavad need, kes väidavad, et kontrollitavaid objekte ja ühiselt kontrollitavaid objekte ei ole sobiv aruannetes ühendada, ja need, kes leiavad, et ühisettevõtjatel on ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses pigem oluline mõju kui ühine kontroll. Käesolevas standardis ei soovitata kasutada kapitaliosaluse meetodit, kuna proportsionaalne konsolideerimine kajastab paremini ühisettevõtja osalemise olemust ja majanduslikku tegelikkust ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses ehk õigust kontrollida ühisettevõtja osa tulevasest majanduslikust kasust. Sellegipoolest lubatakse käesolevas standardis alternatiivkäsitlusena kasutada kapitaliosaluse meetodit osalemiste kajastamiseks ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses.

41 Ühisettevõtja lõpetab kapitaliosaluse meetodi kasutamise kuupäeval, mil lõpeb temapoolne ühine kontroll ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse üle või oluline mõju selle ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse üle.

Proportsionaalse konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi erandid

42 Osalemisi ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga, arvestatakse kooskõlas nimetatud standardiga.

43 Kui osalemine ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses, mis eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei vasta enam sellise liigitamise kriteeriumitele, peetakse selle üle arvestust kasutades proportsionaalse konsolideerimise või kapitaliosaluse meetodit alates müügiks hoitavaks liigitamise kuupäevast. Finantsaruanded alates müügiks hoitavaks liigitamise perioodidest muudetakse vastavalt.

44 Kehtetu

▼M11

45 Kui investor kaotab ühise kontrolli (majandus)üksuse üle, arvestab ta alates sellest kuupäevast allesjäänud investeeringut kooskõlas IAS 39-ga, eeldusel, et endisest ühiselt kontrollitavast (majandus)üksusest ei saa tütarettevõtet ega sidusettevõtet. Alates kuupäevast, mil ühiselt kontrollitavast (majandus)üksusest saab investori tütarettevõte, peab investor oma osaluse üle arvestust kooskõlas IAS 27-ga ja IFRS 3-ga *Äriühendused* (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal). Alates kuupäevast, mil ühiselt kontrollitavast (majandus)üksusest saab investori sidusettevõte, peab investor oma osaluse üle arvestust kooskõlas IAS 28-ga. Ühise kontrolli kaotamisel mõõdab investor endises ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses allesjäänud investeeringut õiglases väärtuses. Investor kajastab järgmiste näitajate vahelise erinevuse kasumiaruandes:

a) allesjäänud investeeringu ja ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses osalise osaluse võõrandamisest saadud tulu õiglane väärtus;

b) investeeringu bilansiline (jääk)maksumus kuupäeval, mil kaotatakse märkimisväärne mõju.

45A Kui investeering ei ole enam ühiselt kontrollitav (majandus)üksus ja selle üle peetakse arvestust kooskõlas IAS 39-ga, siis loetakse investeeringu õiglast väärtust hetkel, mil see ei ole enam ühiselt kontrollitav (majandus)üksus, selle õiglaseks väärtuseks esmasel kajastamisel finantsvarana kooskõlas IAS 39-ga.

▼M11

45B Kui investor kaotab ühise kontrolli (majandus)üksuse üle, arvestab investor kõiki muus koondkasumis selle (majandus)üksuse suhtes kajastatud summasid samal alusel, mis oleks nõutav siis, kui ühiselt kontrollitav (majandus)üksus oleks seotud varad või kohustised otse võõrandanud. Seega, kui eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse ümber kasumiaruandesse seotud varade või kohustiste võõrandamisel, liigitab investor kasumi või kahjumi omakapitalist ümber kasumiaruandesse (ümberliigitamiskandena) (majandus)üksuse üle ühise kontrolli kaotamisel. Näiteks kui ühiselt kontrollitav (majandus)üksus omab müügivalmis finantsvarasid ja investor kaotab (majandus)üksuse üle ühise kontrolli, liigitab investor eelnevalt muus koondkasumis nende varade suhtes kajastatud kasumi või kahjumi ümber kasumiaruandesse. Kui investori osalust ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses vähendatakse, kuid investeeringut kajastatakse endiselt ühiselt kontrollitava (majandus)üksusena, liigitab investor kasumiaruandesse ümber ainult eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi proportsionaalse summa.

▼B

Ühisettevõtja konsolideerimata finantsaruanded

46 Osalemist ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses arvestatakse ühisettevõtja konsolideerimata finantsaruannetes kooskõlas IAS 27 paragrahvidega 37–42.

47 Käesolev standard ei sätesta, millised (majandus)üksused koostavad avalikuks kasutamiseks mõeldud konsolideerimata finantsaruandeid.

ÜHISETTEVÕTJA JA ÜHISETTEVÕTMISE VAHELISED TEHINGUD

48 Kui ühisettevõtja paigutab või müüb ühisettevõtmisele varasid, peegeldab tehingust saadava kasumi või kahjumi mis tahes osa kajastamine tehingu sisu. Kui vara hoitakse ühisettevõtmises ja eksisteerib eeldus, et ühisettevõtja on üle kandnud kõik vara omandiga seotud olulised riskid ja hüved, kajastab ühisettevõtja ainult seda osa kasumist või kahjumist, mis vastab teiste ühisettevõtjate osalemistele ([1]). Ühisettevõtja kajastab kogu kahjumi juhul, kui sissemakse või müük tõendab käibevara netorealiseerimisväärtuse vähenemist või väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

49 Kui ühisettevõtja ostab ühisettevõtmiselt varasid, ei kajasta ühisettevõtja oma osa tehingust saadavast ühisettevõtmise kasumitest enne, kui need varad on sõltumatule osapoolele edasi müüdud. Ühisettevõtja kajastab oma osa nendest tehingutest tulenevatest kahjumitest sarnaselt kasumitega, välja arvatud kohe kajastatavad kahjumid, mis kujutavad endast käibevara netorealiseerimisväärtuse vähenemist või väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

([1]) Vt samuti SIC 13 „Ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused – ühisettevõtjate mitterahalised sissemaksed”.

▼B

50 Et hinnata, kas ühisettevõtja ja ühisettevõtmise vaheline tehing tõendab vara väärtuse langust, määrab ühisettevõtja IAS 36 „Varade väärtuse langus” kohaselt kindlaks vara kaetava väärtuse. Kasutusväärtuse kindlaks määramiseks prognoosib ühisettevõtja varast saadavaid tulevasi rahavooge eeldades, et ühisettevõtmine kasutab vara jätkuvalt ja lõpuks müüb selle.

ÜHISETTEVÕTMISTES OSALEMISTE KAJASTAMINE INVESTORI FINANTSARUANNETES

51 Ühisettevõtmises ühist kontrolli mitteomav investor kajastab seda investeeringut kooskõlas IAS 39-ga või kui investoril on ühisettevõtmise üle oluline mõju, siis kooskõlas IAS 28-ga.

ÜHISETTEVÕTMISTE HALDURID

52 Ühisettevõtmise haldurid või juhid peavad arvestust kõikide tasude üle kooskõlas IAS 18-ga „Müügitulu”.

53 Ühisettevõtmise haldurina või juhina võib tegutseda üks või mitu ühisettevõtjat. Tavaliselt makstakse haldurile selliste ülesannete täitmise eest juhtimistasu. Ühisettevõtmine arvestab sellist tasu kuluna.

AVALIKUSTAMINE

54 Ühisettevõtja avalikustab muude tingimuslike kohustiste summast eraldi järgmiste tingimuslike kohustiste koondsumma, välja arvatud juhul, kui neist tuleneva kahjumi tõenäosus on väike:

a) kõik tingimuslikud kohustised, mis ühisettevõtjal on tekkinud seoses osalemistega ühisettevõtmistes, ja oma osa igast tingimuslikust kohustisest, mille ta on võtnud koos teiste ühisettevõtjatega;

b) ühisettevõtja osa ühisettevõtmiste tingimuslikest kohustistest, mille eest ühisettevõtja on tingimuslikult vastutav, ja

c) tingimuslikud kohustised, mis tulenevad sellest, et ühisettevõtja on tingimuslikult vastutav ühisettevõtmise teiste ühisettevõtjate kohustiste eest.

55 Ühisettevõtja avalikustab muudest siduvatest kohustustest eraldi järgmiste osalemistega ühisettevõtmistes seotud siduvate kohustuste koondsumma:

a) kõik ühisettevõtja siduvad investeerimiskohustused, mis tulenevad tema osalemistest ühisettevõtmistes, ja oma osa teiste ühisettevõtjatega ühiselt võetud siduvatest investeerimiskohustustest ja

b) ühisettevõtja osa ühisettevõtmiste endi siduvatest investeerimiskohustustest.

56 Ühisettevõtja avalikustab nimekirja ja kirjelduse osalemistest olulistes ühisettevõtmistes ja oma osaluse suuruse ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes. Ühisettevõtja, kes kajastab osalemisi ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes, kasutades proportsionaalse konsolideerimise rida-realt aruandlusformaati või kapitaliosaluse meetodit, avalikustab ühisettevõtmistes osalemistega seotud kõikide käibe- ja põhivarade, lühi- ja pikaajaliste kohustiste, tulude ja kulude koondsummad.

57 Ühisettevõtja avalikustab meetodi, mida ta kasutab osalemiste kajastamisel ühiselt kontrollitavates (majandus)üksustes.

▼**M8**

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

▼**B**

58 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M11**

58A IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahv 45 ning lisati paragrahvid 45A ja 45B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼**M8**

58B 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 1. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave* paragrahvi 3, IAS 28 paragrahvi 1 ja IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* paragrahvi 4 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼**B**

IAS 31 (MUUDETUD 2000) TAGASIVÕTMINE

59 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 31 „Finantsaruandlus ühisettevõtmistes osalemiste kohta” (parandatud 2000).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 32

Finantsinstrumendid: esitamine

EESMÄRK

1 Kehtetu

2 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada põhimõtted finantsinstrumentide esitamiseks kohustiste või omakapitalina ning finantsvarade ja finantskohustiste saldeerimiseks. Seda rakendatakse finantsinstrumentide liigitamisel emiteerija seisukohast finantsvaradeks, finantskohustisteks ja omakapitaliinstrumentideks; nendega seotud intresside, dividendide, kahjumite ja kasumite liigitamisel ning olukordades, kus finantsvarad ja finantskohustised tuleks saldeerida.

3 Käesoleva standardi põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise põhimõtteid, mis on esitatud IAS 39-s „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine", ning neid käsitleva teabe avalikustamise põhimõtteid, mis on esitatud IFRS 7-s „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave".

RAKENDUSALA

4 Käesolevat standardit rakendavad kõik (majandus)üksused kõikidele finantsinstrumentide liikidele, välja arvatud:

▼M8

a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühisettevõtmistes, mida on arvestatud kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*, IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtetesse* või IAS 31-ga *Osalemised ühisettevõtmistes*. Siiski, mõningatel juhtudel lubavad IAS 27, IAS 28 või IAS 31 (majandus)üksusel arvestada osalust tütar- või sidusettevõttes või ühisettevõtmistes, kasutades IAS 39; sellistel juhtudel rakendavad (majandus)üksused käesoleva standardi nõudeid. Samuti rakendavad (majandus)üksused käesolevat standardit kõigi tuletisinstrumentidega seotud osaluste suhtes tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühisettevõtmistes.

▼B

b) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajate hüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendub IAS 19 „Hüvitised töötajatele".

▼M12

_____

▼B

d) kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4-s „Kindlustuslepingud" toodud määratlusele. Käesolev standard rakendub siiski tuletisinstrumentidele, mis on varjatult kindlustuslepingutes, juhul kui IAS 39 nõuab (majandus)üksuselt nende eraldi arvestust. Lisaks rakendatakse käesolevat standardit finantsgarantiilepingute suhtes, kui (majandus)üksus rakendab lepingute kajastamiseks ja mõõtmiseks IAS 39-t, kuid IFRS 4, kui (majandus)üksus otsustab kooskõlas IFRS 4 paragrahvi 4 punktiga d rakendada nende kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 4.

▼B

e) finantsinstrumendid, mis kuuluvad IFRSi 4 rakendusalasse, sest need sisaldavad valikulise osaluse tunnust. Nende instrumentide emiteerija on vabastatud kohustusest rakendada nimetatud vahenditele käesoleva standardi paragrahve 15–32 ja AG25–AG35, mis käsitlevad erinevusi finantskohustiste ja omakapitaliinstrumentide vahel. Siiski on käesolevad instrumendid kõigile teistele käesoleva standardi nõuetele alluvad. Lisaks rakendatakse käesolevat standardit nendes instrumentides varjatud tuletisinstrumentide suhtes (vt IAS 39).

f) aktsiapõhiste maksetehingute finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, mille kohta rakendub IFRS 2 „Aktsiapõhine makse", välja arvatud:

i) lepingutele, mis jäävad käesoleva standardi paragrahvide 8–10 rakendusalasse, mille suhtes rakendub käesolev standard,

ii) käesoleva standardi paragrahvid 33 ja 34, mida rakendatakse omaaktsiate puhul, mis on ostetud, müüdud, emiteeritud või tühistatud seoses töötajate aktsiaoptsioonide plaanidega, töötajate aktsia ostuplaanidega ja kõikide teiste aktsiapõhiste maksete kokkulepetega.

5–7 Kehtetu

8 Käesolevat standardit rakendatakse sellistele lepingutele, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab arveldada rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas (majandus)üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega.

9 On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente. Nendeks on:

a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

b) kui võimalus arveldada raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid (majandus)üksusel on tavaks arveldada sarnaseid lepinguid raha või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas tehingu teise osapoolega saldeerimislepinguid sõlmides või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);

c) kui (majandus)üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

▼B

Leping, millele rakenduvad punktid b või c, ei ole sõlmitud mittefinantsobjekti vastuvõtmise või üleandmise eesmärgil vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustele ja jääb seega käesoleva standardi rakendusalasse. Muid lepinguid, millele rakendub paragrahv 8, tuleb hinnata selgitamaks, kas need sõlmiti ja neid järgitakse jätkuvalt mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil kooskõlas (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega ja kas need sellest hinnangust sõltuvalt jäävad käesoleva standardi rakendusalasse.

10 Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinantsobjekti, mida saab arveldada raha või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 9 punktidele a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusalasse. Selline leping ei saa olla tehtud mitterahalise objekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED (VAATA KA PARAGRAHVE AG3–AG23)

11 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Finantsinstrument on igasugune leping, millega tekib ühele (majandus)üksusele finantsvara ja teisele (majandus)üksusele finantskohustis või omakapitaliinstrument.

Finantsvara on igasugune vara, mis on:

a) raha;

b) teise (majandus)üksuse omakapitaliinstrument;

c) lepingupõhine õigus:

i) saada teiselt (majandus)üksuselt raha või muud finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi (majandus)üksusele potentsiaalselt soodsatel tingimustel, või

d) leping, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

i) mitte-tuletisinstrument, millega (majandus)üksus on või võib olla kohustatud vastu võtma muutuva arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente, või

▼M6

ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse või võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil ei sisalda (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid (tagasi)müüdavaid finantsinstrumente, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

▼M6

Finantskohustis on igasugune kohustis, mis on:

a) lepingupõhine kohustus:

i) üle anda teisele (majandus)üksusele raha või muu finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi (majandus)üksusele potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel või

b) leping, mida arveldatakse või võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega ja mis on:

i) mitte-tuletisinstrument, mille eest (majandus)üksus on või võib olla kohustatud üle andma muutuva arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente; või

ii) ►M21 tuletisinstrument, mida arveldatakse või mida võidakse arveldada teisiti, kui vahetades kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui (majandus)üksus pakub neid õigusi, optsioone või ostutähti võrdelisel alusel kõikidele enda sama liiki mitte-tuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Nendel eesmärkidel ◄ ei sisalda (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid (tagasi)müüdavaid finantsinstrumente, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B, instrumente, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral ja mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16C ja 16D, ega instrumente, mis on (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

Instrumenti, mis vastab finantskohustise mõistele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui sellel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

▼B

Omakapitaliinstrument on igasugune leping, mis tõendab jääkosalust (majandus)üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

▼M6

(Tagasi)müüdav instrument on finantsinstrument, mis annab selle omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa või mis automaatselt müüakse emitendile tagasi teatud ebakindla tulevikusündmuse toimumise või instrumendi omaniku surma või pensionile jäämise korral.

▼B

12 IAS 39 paragrahvis 9 on määratletud järgmised mõisted, mida on käesolevas standardis kasutatud IAS 39 tähenduses.

— finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;

▼B

— müügivalmis finantsvarad;

— kajastamise lõpetamine;

— tuletisinstrument;

— sisemise intressimäära meetod;

— finantsvara või finantskohustis õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄;

— finantsgarantiileping;

— siduv kohustus;

— prognoositav tehing;

— riskimaandamisinstrumendi tõhusus;

— maandatav alusinstrument või -tehing;

— riskimaandamisinstrument;

— lunastustähtajani hoitavad investeeringud;

— laenud ja nõuded;

— tavapärastel turutingimustel toimuv ost või -müük;

— tehingukulutused.

13 Käesolevas standardis tähendavad mõisted „leping” ja „lepingupõhine” kahe või enama osapoole vahel sõlmitud kokkulepet, millel on selged majanduslikud tagajärjed, mille vältimiseks on osapooltel vähe võimalusi või need puuduvad, peamiselt sellepärast, et kokkulepe on seadusega täitmisele pööratav. Lepingud ja seega ka finantsinstrumendid võivad esineda erinevates vormides ja ei pea olema kirjalikud.

14 Käesoleva standardi mõistes hõlmab mõiste „(majandus)üksus” eraisikuid, täisühinguid, piiratud vastutusega äriühinguid, usaldusühinguid ja valitsusasutusi.

ESITAMINE

▼M6

Kohustised ja omakapital (vaata ka paragrahvid AG13–AG14J ja AG25–AG 29A)

▼B

15 Finantsinstrumendi emitent liigitab instrumendi või selle komponendid esmasel kajastamisel kas finantskohustiseks, finantsvaraks või omakapitaliinstrumendiks vastavalt lepingupõhise kokkuleppe sisule ja finantskohustise, finantsvara ning omakapitaliinstrumendi mõistetele.

16 Kui emitent rakendab paragrahvi 11 mõisteid, et määrata kindlaks, kas finantsinstrument on pigem omakapitaliinstrument või finantskohustis, on instrument omakapitaliinstrument üksnes juhtudel, kui nii alljärgnevalt toodud tingimus a kui ka b on täidetud.

a) Instrument ei sisalda lepingupõhist kohustust:

i) üle anda teisele (majandus)üksusele raha või muu finantsvara või

ii) vahetada teise (majandus)üksusega finantsvarasid või finantskohustisi emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel.

▼**M21**

b) Kui instrumenti arveldatakse või seda võidakse arveldada emitendi enda omakapitaliinstrumentidega, on see:

i) mitte-tuletisinstrument, mis ei sisalda emitendi lepingupõhist kohustust üle anda muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente; või

ii) tuletisinstrument, mida arveldatakse üksnes selliselt, et emitent vahetab kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumentide vastu. Sellel eesmärgil on omakapitaliinstrumentideks õigused, optsioonid või ostutähed kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide omandamiseks kindlaksmääratud summa eest mis tahes valuutas, kui (majandus)üksus pakub neid õigusi, optsioone või ostutähti võrdelisel alusel kõikidele enda sama liiki mittetuletisinstrumentidest omakapitaliinstrumentide olemasolevatele omanikele. Sel põhjusel ei sisalda emitendi enda omakapitaliinstrumendid instrumente, millel on kõik tunnused ja mis vastavad kõikidele tingimustele, mida on kirjeldatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D, ega instrumente, mis on emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmise või üleandmise lepingud.

▼**M6**

Lepingupõhine kohustus, sealhulgas tuletisfinantsinstrumendist tulenev kohustus, millest tuleneb või võib tuleneda emitendi enda omakapitaliinstrumentide tulevikus vastuvõtmine või üleandmine, kuid mis ei vasta eespool kirjeldatud tingimustele a ja b, ei ole omakapitaliinstrument. Instrumenti, mis vastab finantsvara mõistele, võib erandkorras liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui selle on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

(Tagasi)müüdavad instrumendid

16A (Tagasi)müüdav finantsinstrument sisaldab emitendi lepingupõhist kohustust nimetatud instrument tagasi osta või lunastada raha või muu finantsvara vastu (tagasi)müügi sooritamisel. Instrumenti, mis sisaldab sellist kohustust, võib erandina finantskohustise mõistest liigitada omakapitaliinstrumendiks, kui sellel on kõik järgmised tunnused:

a) See annab omanikule õiguse (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale (majandus)üksuse likvideerimise korral. (Majandus)üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:

i) jagades (majandus)üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja

ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumendi omanikule kuuluvate osakute arvuga.

b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumendil:

i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude (majandus)üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja

ii) seda ei pea vahetama teise instrumendi vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.

▼**M6**

c) Kõikidel finantsinstrumentidel instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on identsed tunnused. Näiteks peavad need kõik olema (tagasi)müüdavad, ja tagasiostu või lunastushinna arvutamiseks kasutatud valem või mõni teine meetod on ühesugune kõikide selle liigi instrumentide jaoks.

d) Välja arvatud emitendi lepingupõhine kohustus tagasi osta või lunastada instrumenti raha või muu finantsvara vastu, ei sisalda instrument mistahes lepingupõhist kohustust anda teisele (majandus)üksusele üle raha või muu finantsvara või vahetada teise (majandus)üksusega emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi, ja see ei ole leping, mida arveldatakse või võidakse arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega, nagu on sätestatud finantskohustise mõiste alapunktis b.

e) Instrumendiga seotud kogu eeldatavad rahavood instrumendi eluea jooksul põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumendi eluea jooksul (arvestamata instrumendi mistahes mõjusid).

16B Instrumendi liigitamiseks omakapitaliinstrumendiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumendile omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:

a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumendi või lepingu mistahes mõjusid) ja

b) mõju on (tagasi)müüdava instrumendi omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta (majandus)üksus paragrahvis 16A kirjeldatud instrumendi omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel. Kui (majandus)üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta (tagasi)müüdavat instrumenti omakapitaliinstrumendiks.

Instrumendid või instrumentide komponendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16C Mõned finantsinstrumendid sisaldavad emiteeriva (majandus)üksuse lepingupõhist kohustust anda teisele (majandus)üksusele üle oma netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral. See kohustus tekib, kuna likvideerimise toimumine on kindel ja see ei ole (majandus)üksuse (näiteks piiratud elueaga (majandus)üksus) kontrolli all või selle toimumine ei ole kindel, kuid see võib toimuda instrumendi omaniku valikul. Erandina finantskohustise mõistest liigitatakse sellist kohustust sisaldavat instrumenti omakapitaliinstrumendiks, kui sellel esinevad kõik järgmised tunnused:

▼**M6**

a) See annab omanikule õiguse (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale (majandus)üksuse likvideerimise korral. (Majandus)üksuse netovara on need varad, mis jäävad alles pärast kõikide tema varade vastu esitatud nõuete mahaarvamist. Proportsionaalne osa määratakse kindlaks:

i) jagades (majandus)üksuse netovara likvideerimise korral võrdse summaga osakuteks ja

ii) korrutades nimetatud summa finantsinstrumendi omanikule kuuluvate osakute arvuga.

b) Instrument kuulub selliste instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele. Sellisesse liiki kuulumiseks instrumendil:

i) puudub likvideerimise korral eelisõigus võrreldes muude (majandus)üksuse varade vastu esitatud nõuetega ja

ii) seda ei pea vahetama teise instrumendi vastu enne selle kuulumist instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele.

c) Kõikide finantsinstrumentide puhul instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele instrumentide liikidele, on emiteerival (majandus)üksusel identne lepingupõhine kohustus anda üle oma netovara proportsionaalne osa likvideerimise korral.

16D Instrumendi liigitamisel omakapitaliinstrumendiks ei tohi emitent lisaks eespool esitatud tunnustega instrumendile omada teist finantsinstrumenti või lepingut, mille:

a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel (arvestamata instrumendi või lepingu mistahes mõjusid) ja

b) mõju on instrumendi omanike lisatulu oluline piiramine või kindlaksmääramine.

Nimetatud tingimuse rakendamise eesmärgil ei arvesta (majandus)üksus paragrahvis 16C kirjeldatud instrumendi omanikuga sõlmitud mittefinantsilisi lepinguid, mille lepingutingimused on sarnased sellise võrdväärse lepingu lepingutingimustele, mis võib esineda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel. Kui (majandus)üksus ei saa kindlaks teha, et nimetatud tingimus on täidetud, ei liigita ta instrumenti omakapitaliinstrumendiks.

▼M6

Selliste (tagasi)müüdavate instrumentide ja instrumentide ümberliigitamine, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral

16E (Majandus)üksus liigitab finantsinstrumendi omakapitaliinstrumendiks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik nimetatud paragrahvides esitatud tunnused ja see vastab seal sätestatud tingimustele. (Majandus)üksus liigitab finantsinstrumendi ümber alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam nimetatud paragrahvides esitatud tunnuseid või mil see ei vasta enam kõikidele seal sätestatud tingimustele. Näiteks kui (majandus)üksus lunastab kõik tema poolt väljaantud mitte(tagasi)müüdavad instrumendid ja kõikidel (tagasi)müüdavatel instrumentidel, mis on endiselt jõus, on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitab (majandus)üksus (tagasi)müüdavad instrumendid ümber omakapitaliinstrumentideks alates kuupäevast, mil ta lunastab mitte(tagasi)müüdavad instrumendid.

16F (Majandus)üksus arvestab instrumendi ümberliigitamist kooskõlas paragrahviga 16E järgmiselt:

a) Ta liigitab omakapitaliinstrumendi ümber finantskohustiseks alates kuupäevast, mil instrumendil ei ole enam kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid või see ei vasta enam nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Finantskohustist mõõdetakse instrumendi õiglases väärtuses ümberliigitamise kuupäeval. (Majandus)üksus kajastab kõik erinevused omakapitaliinstrumendi bilansilise (jääk)maksumuse ja finantskohustise õiglase väärtuse vahel omakapitalis ümberliigitamise kuupäeval.

b) Ta liigitab finantskohustise ümber omakapitaliks alates kuupäevast, mil instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Omakapitaliinstrumenti mõõdetakse finantskohustise bilansilises (jääk)maksumuses ümberliigitamise kuupäeval.

▼B

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvi 16 punkt a)

►M6 17 Erandina paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D kirjeldatud olukordadest on finantskohustise eristamisel omakapitaliinstrumendist oluliseks tunnuseks see, kas finantsinstrumendi ühel osapoolel (emitent) on lepingupõhine kohustus anda teisele osapoolele (omanik) üle raha või muu finantsvara või vahetada omanikuga emitendile potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või finantskohustisi. ◄ Kuigi omakapitaliinstrumendi omanik võib omada õigust saada proportsionaalset osa mis tahes dividendist või muust omakapitali väljamaksest, ei ole emitendil lepingupõhist kohustust selliseid väljamakseid teha, sest et temalt ei saa nõuda raha või muu finantsvara üleandmist teisele osapoolele.

▼M6

18 Finantsinstrumendi liigitust (majandus)üksuse finantsseisundi aruandes mõjutab pigem selle sisu kui õiguslik vorm. Sisu ja õiguslik vorm on tavaliselt, kuid mitte alati, kooskõlas. Mõnedel finantsinstrumentidel on omakapitali õiguslik vorm, kuid on sisuliselt kohustised, ning teistel võivad olla nii omakapitaliinstrumentide kui ka finantskohustiste tunnused. Näiteks:

▼M6

a) eelisaktsia on finantskohustis kui ta kohustab emitenti seda fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest fikseeritud või kindlaksmääratava kuupäeval tulevikus välja ostma, või annab omanikule õiguse nõuda teatud kuupäeval või pärast seda emitendilt instrumendi fikseeritud või kindlaksmääratava summa eest tagasiostmist;

b) finantsinstrument, mis annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdav instrument") emitendile tagasi müüa, on finantskohustis, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu objekti põhjal, millel on potentsiaal kas tõusta või langeda. Kui omanikul on optsioon müüa instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi, siis tähendab see seda, et (tagasi)müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks avatud investeerimisfondid, usaldusühingu vormis asutatud fondid, täisühingud ning teatavad ühistulised majandus(üksused) võivad anda oma osakute omanikele või liikmetele õiguse lunastada oma osalused emitendis igal ajahetkel rahasumma eest, mille tulemusena liigitatakse osakute omanike või liikmete osalus finantskohustiseks, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski ei välista finantskohustisena liigitamine selliste mõistete nagu „osaku omanikele kuuluv netovara väärtus" ja „muutus osaku omanikele kuuluvas netovara väärtuses" kasutamist sellise (majandus)üksuse finantsaruandes, kellel ei ole sissemakstud omakapitali (nagu mõned avatud investeerimisfondid ja usaldusühingu vormis asutatud fondid, vaata illustreerivat näidet 7) või täiendavat avalikustamist näitamaks, et kõikide liikmete osalus hõlmab selliseid kirjeid nagu reservid, mis vastavad omakapitali mõistele, ja (tagasi)müüdavad instrumendid, mis ei vasta omakapitali mõistele (vaata illustreerivat näidet 8).

19 Kui (majandus)üksusel puudub tingimusteta õigus vältida lepingupõhise kohustuse rahuldamiseks raha või muu finantsvara üleandmist, vastab kohustus finantskohustise mõistele, välja arvatud instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Näiteks:

▼B

a) piirangud (majandus)üksuse suutlikkusele täita lepingupõhiseid kohustusi, nagu juurdepääsu puudumine välisvaluutale või reguleerivate asutuste nõusoleku saamine maksete teostamiseks, ei vabasta (majandus)üksust instrumendist tulenevatest lepingupõhistest kohustustest või omaniku lepingupõhistest õigustest;

b) lepingupõhine kohustus, mis on tingimuslik sõltuvalt tehingu vastaspoole lunastamise õiguse kasutamisest, on finantskohustis, sest (majandus)üksus ei oma tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara ülekandmist.

▼B

20 Finantsinstrument, mis ei tekita selget lepingupõhist kohustust raha või muu finantsvara ülekandmiseks, võib kaudselt tekitada kohustuse läbi instrumendi tingimuste. Näiteks:

a) finantsinstrument võib sisaldada mittefinantskohustust, mis tuleb rahuldada siis ja ainult siis, kui (majandus)üksus ei suuda rahalist väljamakset või instrumenti lunastada. Kui (majandus)üksus saab vältida raha või muu finantsvara ülekandmist üksnes mittefinantskohustuse arvelduse kaudu, on finantsinstrument finantskohustis;

b) finantsinstrument on finantskohustis juhul, kui see sätestab, et arveldamisel kannab (majandus)üksus üle kas:

i) raha või muud finantsvara või

ii) omaaktsiad (osad) kindlaks määratud väärtuses, mis ületab oluliselt raha või muu finantsvara väärtust.

Kuigi (majandus)üksusel ei ole selgesõnalist lepingupõhist raha või muu finantsavara ülekandmise kohustust, on alternatiivne aktsiate ülekandmise väärtus selline, et (majandus)üksus arveldab rahas. Igal juhul on omanik sisuliselt garanteerinud endale sellise laekumise, mis on vähemalt võrdne rahas arveldamise võimalusega (vaata paragrahvi 21).

Arveldamine (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendiga (paragrahvi 16 punkt b)

21 Leping ei ole omakapitaliinstrument üksnes seetõttu, et sellest võib tuleneda (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide laekumine või ülekandmine. (Majandus)üksusel võib olla lepingupõhine õigus või kohustus saada või üle kanda teatud arv oma aktsiaid või muid omakapitaliinstrumente, mis muutub nõnda, et (majandus)üksuse saadavate või ülekantavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus on võrdne lepingupõhise õiguse või kohustuse summaga. Selline lepingupõhine õigus või kohustus võib olla fikseeritud summa või summa, mille suurus muutub kas tervikuna või osaliselt, vastusena muutuja, mis on muu kui (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi turuhinna muutus muutumisele (näiteks intressimäär, kauba hind või finantsinstrumendi hind). Kaks näidet selle kohta: a) leping nõuab sellise koguse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 VÜ ([1]) väärtusega, ja b) leping nõuab sellise koguse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ülekandmist, mis on võrdne 100 untsi kulla väärtusega. Selline leping on (majandus)üksuse finantskohustis isegi juhul, kui (majandus)üksus peab või saab seda täita kandes üle enda omakapitaliinstrumente. See ei ole omakapitaliinstrument, sest (majandus)üksus kasutab lepingu täitmiseks muutuvat arvu enda omakapitaliinstrumente. Sellest tulenevalt leping ei tõenda allesjääva osaluse suurust (majandus)üksuse varades pärast kõikide kohustiste mahaarvamist.

([1]) Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasi „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

►M6 22 Leping, mis arveldatakse (majandus)üksuse poolt, (võttes vastu või) andes üle kindlaksmääratud arvu enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument, välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu korral. Näiteks ◄ emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse osta fikseeritud hinnas või fikseeritud nimiväärtuses võlakirjade summa eest fikseeritud koguse (majandus)üksuse aktsiaid, on omakapitaliinstrument. Turu intressimäärade muutustest tulenevad lepingu õiglase väärtuse muutused, mis ei mõjuta saadavat või makstavat rahasummat või muud finantsvara, või saadavat või ülekantavat omakapitaliinstrumentide kogust lepingu täitmisel ei välista, et leping võib olla omakapitaliinstrument. Igasugune saadud tasu (nagu kirjutatud optsioonist või (majandus)üksuse aktsia ostutähest saadud preemia) kantakse otse omakapitali. Iga makstud tasu (nagu ostetud optsiooni eest makstud preemia) arvatakse maha otse omakapitalist. Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.

▼M6

22A Kui (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid, mida (majandus)üksus võtab vastu või annab üle lepingu alusel toimuvas arvelduses, on (tagasi)müüdavad finantsinstrumendid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, või instrumendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa ainult tema likvideerimise korral, millel on kõik paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, on leping finantsvara või finantskohustis. See hõlmab ka lepingut, mille alusel toimuvas arvelduses (majandus)üksus (võtab vastu või) annab üle kindlaksmääratud arvu selliseid omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu.

▼B

►M6 23 Leping, mis sisaldab (majandus)üksuse kohustust osta enda omakapitaliinstrumente raha või muu finantsvara eest, tekitab finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses (näiteks forvard tagasiostu hinna, optsiooni täitmishinna või muu tagasiostu summa nüüdisväärtuses), välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või 16C ja 16D kirjeldatud tingimustes. Nii on see ka juhul, kui leping ise on käsitletav omakapitaliinstrumendina. Näiteks ◄ on forvardlepingust tulenev (majandus)üksuse kohustus osta raha eest enda omakapitaliinstrumente. Kui finantskohustis on esmaselt arvele võetud kooskõlas IAS 39-ga, liigitatakse selle õiglane väärtus (tagasiostu summa nüüdisväärtus) omakapitalist ümber. Edaspidi mõõdetakse finantskohustist kooskõlas IAS 39-ga. Kui lepingu kehtivus lõpeb ilma instrumendi üleandmiseta, liigitatakse finantskohustise bilandiline (jääk) maksumus ümber omakapitaliks. (Majandus)üksuse lepingupõhine kohustus osta enda omakapitaliinstrumente tekitab tagasiostu summa nüüdisväärtuses finantskohustise isegi juhul, kui kohustus osta sõltub tehingu vastaspoole tagasimüügiõiguse kasutamisest (näiteks kirjutatud müügioptsioon, mis annab tehingu vastaspoolele õiguse müüa (majandus)üksusele fikseeritud hinnaga (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente).

▼B

24 Leping, mis arveldatakse läbi (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide fikseeritud koguse üleandmise või saamise muutuva rahasumma või muu finantsvara vastu, on finantsvara või finantskohustis. Näiteks on leping, mille alusel (majandus)üksus kannab üle 100 enda omakapitaliinstrumenti, saades vastu 100 untsi kulla väärtusega võrdväärse rahasumma.

Tingimuslikud arvelduskokkulepped

▼M6

25 Finantsinstrumendiga võidakse nõuda (majandus)üksuselt raha või muu finantsvara üleandmist või selle arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks, sõltuvalt teatavate ebakindlate tulevaste sündmuste toimumisest või mittetoimumisest (või ebakindlate tingimuste tulemustest), mis on nii emitendi kui ka instrumendi omaniku kontrolli alt väljas, nagu aktsiaturu indeksi, tarbijahinnaindeksi, intressimäära või maksustamisnõuete muutus või emitendi tulevane müügitulu, netotulu või võlgnevuse suhe omakapitali. Sellise instrumendi emitendil ei ole tingimusteta õigust vältida raha või muu finantsvara üleandmist (või arveldada seda muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks). Seega on see emitendi finantskohustis, välja arvatud juhul, kui:

a) osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, millega võidakse nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks), ei ole tõeline;

b) emitendilt saab nõuda kohustuse täitmist rahas või muus finantsvaras (või arveldamist selliselt, et finantsinstrument muutub finantskohustiseks) üksnes emitendi likvideerimise korral või

c) instrumendil on kõik paragrahvides 16A ja 16B esitatud tunnused ja see vastab nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele.

▼B

Arvelduse valik

26 Kui tuletisfinantsinstrument annab ühele osapoolele valiku, kuidas arveldada (näiteks kui emitent või omanik saab valida arvelduse rahas või aktsiate rahaks vahetamise vahel), on see finantsvara või finantskohustis, välja arvatud juhul, kui kõikide arvelduse alternatiivide puhul oleks see omakapitaliinstrument.

27 Näide tuletisfinantsinstrumendist sellise arveldusvalikuga, mis teeb selle finantskohustiseks, on aktsiaoptsioon, mille puhul on emitendi otsustada, kas arveldada rahas või oma aktsiaid raha vastu vahetades. Sarnaselt kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse mõned lepingud, mis käsitlevad mittefinantsobjekti ostu või müüki (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest, sest neid saab arveldada kas kandes üle mittefinantsobjekti, arveldades rahas või muu finantsinstrumendiga (vaata paragrahve 8–10). Sellised lepingud on finantsvarad või finantskohustised, mitte omakapitaliinstrumendid.

▼B

Liitfinantsinstrumendid (vt ka paragrahvid AG30–AG35 ja illustratiivsed näited 9–12)

28 Mitte-tuletisfinantsinstrumendi emitent hindab finantsinstrumendi tingimusi, et määrata kindlaks, kas need sisaldavad nii kohustise kui ka omakapitali komponente. Sellised komponendid liigitatakse vastavalt paragrahvile 15 eraldi finantskohustisteks, finantsvaradeks või omakapitaliinstrumentideks.

29 (Majandus)üksus kajastab eraldi finantsinstrumendi neid komponente, mis a) tekitavad (majandus)üksusele finantskohustise ja b) annavad instrumendi omanikule õiguse vahetada see (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi vastu. Näiteks võlakiri või muu sarnane instrument, mida omanik saab vahetada fikseeritud arvu (majandus)üksuse lihtaktsiate vastu, on liitfinantsinstrument. (Majandus)üksuse seisukohalt hõlmab selline instrument kahte komponenti: finantskohustist (lepingupõhine kokkulepe kanda üle raha või muud finantsvara) ja omakapitaliinstrumenti (ostuoptsioon, mis annab omanikule teatud ajaperioodiks õiguse vahetada see fikseeritud arvu (majandus)üksus lihtaktsiate vastu). Sellise instrumendi emiteerimise majanduslik mõju on põhimõtteliselt sama, kui samaaegselt oleks emiteeritud võlainstrument ennetähtaegse arvelduse võimalusega ning lihtaktsiate müügi ostutäht, või kui oleks emiteeritud võlainstrument eraldatavate aktsiamüügi ostutähtedega. Sellest tulenevalt esitab (majandus)üksus kõigil juhtudel kohustise ja omakapitali komponendid ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ eraldi.

30 Vahetusinstrumentide kohustise ja omakapitali komponentide liigitust vahetusõiguste kasutamise tõenäosuse muutuse tulemusena ei muudeta, isegi kui mõningatele omanikele on õiguse kasutamine muutunud majanduslikult soodsaks. Omanikud ei pruugi käituda alati ootuspäraselt, sest näiteks vahetusest tulenevad maksustamise tagajärjed võivad omanike vahel erineda. Lisaks sellele, on vahetuse tõenäosus ajas varieeruv. (Majandus)üksuse lepingupõhine tulevaste maksete kohustus jääb kehtima selle ajani, kuni see on täidetud läbi vahetuse, instrumendi tähtaja täitumise või mõne muu tehingu.

31 IAS 39 käsitleb finantsvarade ja finantskohustiste mõõtmist. Omakapitaliinstrumendid on instrumendid, mis tõendavad jääkosalust (majandus)üksuse varades pärast kõikide tema kohustiste mahaarvamist. Seega kui liitfinantsinstrumendi esmane ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus jaguneb omakapitali ja finantskohustise komponentideks, on omakapitali komponendi suuruseks instrumendi õiglase väärtuse jääk pärast õiglasest väärtusest kohustise komponendi eraldi kindlaks määratud kogusumma mahaarvamist. Mis tahes tuletisinstrumendi tunnuse (nagu ostuoptsioon) väärtus, mis on varjatud liitfinantsinstrumendis ja mis ei ole omakapitali komponent (nagu omakapitali vahetusoptsioon) kaasatakse kohustise komponenti. Esmasel kajastamisel on kohustise ja omakapitali komponentide ►**M5** finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste kogusumma alati võrdne õiglase väärtusega, mis oleks määratud instrumendile tervikuna. Instrumendi komponentide esmasest eraldi kajastamisest ei tulene kasumit ega kahjumit.

▼B

32 Paragrahvis 31 kirjeldatud lähenemisviisi alusel määrab lihtaktsiateks vahetatava võlakirja emitent kõigepealt kohustise komponendi ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse läbi sarnase kohustise (sealhulgas iga varjatud mitteomakapitali tuletisinstrumendi tunnuse), millel ei ole kaasnevat omakapitali komponenti, õiglase väärtuse mõõtmise. Omakapitaliinstrumendi, mis on esitatud läbi instrumendi lihtaktsiaks vahetamise optsiooni, ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus määratakse kindlaks arvates tervikliku liitfinantsinstrumendi õiglasest väärtusest maha finantskohustise õiglase väärtuse.

Omaaktsiad (vt ka paragrahv AG36)

33 Kui (majandus)üksus ostab tagasi enda omakapitaliinstrumendid, arvatakse need instrumendid (omaaktsiad) (majandus)üksuse omakapitalist maha. (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide ostu, müügi, emiteerimise või tühistamise kasumit või kahjumit ei kajastata ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Selliseid omaaktsiaid võivad omandada ja hoida (majandus)üksus ise või teised kontserni liikmed. Makstud või saadud tasu kajastab (majandus)üksus otse omakapitalis.

34 Kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine” peab hoitavate omaaktsiate kogus olema eraldi avalikustatud kas ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ või lisades. Kui (majandus)üksus ostab enda omakapitaliinstrumente tagasi seotud osapoolelt, avalikustab ta selle kooskõlas IAS 24-ga „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine” nõuetega.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (vt ka paragrahv AG37)

35 Finantsinstrumendi või selle komponendiga, mis on finantskohustis, seotud intresse, dividende, kahjumit ja kasumi kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ tulude või kuludena. Omakapitaliinstrumendi omanikele väljamaksete tegemisel debiteerib (majandus)üksus otse omakapitali, netona mis tahes seonduvast tulumaksu summast. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena, netona mis tahes seonduvast tulumaksu summast.

36 Finantsinstrumendi liigitamine finantskohustiseks või omakapitaliinstrumendiks määrab kindlaks, kas sellest instrumendist tulenevaid intresse, dividende, kahjumeid ja kasumeid kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ tulu või kuluna. Seega, täielikult kohustistena kajastatud aktsiate dividendimakseid kajastatakse kuludena samal moel nagu võlakirja intresse. Sarnaselt kajastatakse finantskohustiste tagasiostu või refinantseerimisega seotud kasumeid ja kahjumeid ►M5 koondkasumi aruandes ◄, samal ajal kui omakapitaliinstrumentide lunastamist või refinantseerimist kajastatakse omakapitali muutustena Omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutusi finantsaruannetes ei kajastata.

37 Tavaliselt kannab (majandus)üksus enda omakapitaliinstrumentide soetamisel või emiteerimisel erinevaid kulutusi. Nendes kulutustes võivad sisalduda registreerimis- ja muud reguleerivate asutustega seotud tasud, juristidele, audiitoritele ning teistele professionaalsetele nõustajatele makstud summad, trükikulud ja riigilõivud. Omakapitali tehingute tehingukulud kajastatakse omakapitalist mahaarvamisena (netona mis tahes seonduvast tulumaksu summast), eeldusel, et nad on käsitletavad omakapitali tehinguga otseselt kaasnevate lisakuludena, mida muidu oleks välditud. Pooleli jäänud omakapitaliinstrumendi tehinguga seotud kulutused kajastatakse kuluna.

▼B

38 Liitfinantsinstrumendi emiteerimisega seotud tehingukulutused jaotatakse instrumendi kohustise ja omakapitali komponentide vahel laekunud summade proportsiooni alusel. Tehingukulutused, mis on seotud rohkem kui ühe tehinguga (näiteks samaaegse aktsiate avaliku pakkumise ning teiste aktsiate börsil noteerimise kulutused) jaotatakse nendele tehingutele, kasutades jaotusaluseid, mis on mõistlikud ning sarnaste tehingutega.

39 Perioodi omakapitali mahaarvamisena kajastatud tehingukulude summa kuulub kooskõlas IAS 1-ga avalikustamisele eraldi. Otseselt omakapitalis kajastatud tulumaksu summa näidatakse selle tasumisele kuuluva ja edasi lükkunud tulumaksu koondsumma koosseisus, mis kajastatakse omakapitalis ja mis avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga „Tulumaks".

40 Kuludeks liigitatud dividende võib esitada ►M5 koondkasumi aruandes või eraldiseisvas kasumiaruandes (kui see on esitatud) ◄ kas koos teistest kohustistest tulenevate intressidega või eraldi kirjel. Lisaks käesolevas standardis esitatud nõuetele nõuavad intresside ja dividendide avalikustamist ka IAS 1 ja IFRS 7. Teatud olukorras – kuna intresside ja dividendide vahel on teatud olulised erinevused näiteks maksustamisel – on soovitav need ►M5 koondkasumi aruandes või eraldiseisvas kasumiaruandes (kui see on esitatud) ◄ avalikustada eraldi. Tulumaksule mõju avaldav teave avalikustatakse kooskõlas IAS 12-ga.

41 Finantskohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse muudatustega seotud kasumid ja kahjumid kajastatakse kasumiaruandes tuluna või kuluna isegi siis, kui need on seotud instrumendiga, mis sisaldab õigust jääkosalusele (majandus)üksuse varades vahetusena raha või teise finantsvara vastu (vaata paragrahvi 18 punkt b). Kooskõlas IAS 1-ga esitab (majandus)üksus sellise instrumendi ümberhindamisest tuleneva kasumi või kahjumi kasumiaruandes eraldi, kui see on (majandus)üksuse tegevuse tulemuslikkuse selgitamiseks asjakohane.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (vaata ka paragrahvid AG38 ja AG39)

42 Finantsvara ja finantskohustis saldeeritakse ja esitatakse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ netosummana, siis ja ainult siis, kui:

a) (majandus)üksusel on juriidiliselt rakendatav õigus kajastatud summasid saldeerida ja

b) (majandus)üksus kavatseb kas saldeerida netoalusel või realiseerida vara ja tasuda kohustise samaaegselt.

Finantsvara ülekannete kajastamisel, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumile, (majandus)üksus ei saldeerita ülekantud vara ja seotud kohustist (vaata IAS 39, paragrahv 36).

▼B

43 Käesolev standard nõuab finantsvarade ja finantskohustiste esitamist netosummadena, kui nii tehes peegeldab (majandus)üksus kahe või enama finantsinstrumendi arveldusest eeldatavaid tulevasi rahavoogusid. Kui (majandus)üksusel on õigus saada või maksta üks netosumma ja ta kavatseb seda teha, siis on (majandus)üksusel sisuliselt ainult üks finantsvara või finantskohustis. Teistel juhtudel esitatakse finantsvarad ja finantskohustised üksteisest eraldi tulenevalt nende iseloomust kas (majandus)üksuse ressurssidena või kohustustena.

44 ►M5 Finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud finantsvara ja finantskohustise saldeerimine ja netosumma esitamine erineb finantsvara või -kohustise kajastamise lõpetamisest. Kuigi saldeerimine ei tekita kasumite või kahjumite kajastamist, võib finantsinstrumendi kajastamise lõpetamise tulemuseks olla nii eelnevalt kajastatud objekti ►M5 finantsseisundi aruandest ◄ eemaldamine kui ka kasumi või kahjumi kajastamine.

45 Saldeerimisõigus on võlgniku lepingust või millelgi muul põhinev juriidiline õigus tasuda või teisiti tervikuna või osaliselt likvideerida võlausaldajale võlgnetav summa, kasutades selle summa katteks võlausaldaja poolt võlgnikule võlgnetavat summat. Ebatavalises olukorras võib võlgnikul olla juriidiline õigus kasutada kolmanda osapoole poolt võlgnikule võlgnetavat summat võlausaldajale võlgnetava summa katteks tingimusel, et kolme osapoole vahel on sõlmitud leping, milles on selgelt sätestatud võlgniku saldeerimisõigus. Kuna saldeerimisõigus on juriidiline õigus, võivad seda õigust toetavad tingimused erinevates õigussüsteemides olla erinevad ja osapoolte vaheliste suhete suhtes rakendatavaid seadusi tuleb arvestada.

46 Finantsvara ja -kohustise saldeerimiseks rakendatav õigus mõjutab finantsvara ja -kohustisega seotud õigusi ja kohustusi ning võib mõjutada (majandus)üksuse avatust krediidi- ja likviidsusriskile. Kuid õiguse olemasolu iseenesest ei ole veel piisav põhjus saldeerimiseks. Juhul kui puudub õiguse rakendamise või samaaegse arvelduse kavatsus, ei mõjuta see õigus (majandus)üksuse tulevaste rahavoogude summat ega ajastust. Kui (majandus)üksus kavatseb seda õigust rakendada või samaaegselt arveldada, peegeldab vara ja kohustise esitamine netosummana asjakohasemalt eeldatavate tulevaste rahavoogude summat ja ajastust ning ka riske, millele need rahavooge on avatud. Ühe või mõlema osapoole kavatsus arveldada netosumma alusel ilma vastava juriidilise õiguseta ei ole piisav saldeerimise põhjendamiseks, sest eraldiseisva finantsvara ja -kohustisega seotud õigused ja kohustused jäävad endiseks.

47 (Majandus)üksuse kavatsusi teatavate varade ja kohustiste arveldamise osas võivad mõjutada tavalise äritegevuse praktika, finantsturgude nõuded ning teised asjaolud, mis võivad piirata (majandus)üksuse võimalust teostada netoarveldusi või samaaegseid arveldusi. Kui (majandus)üksusel on saldeerimisõigus, kuid ta ei kavatse teostada arveldusi ega realiseerida vara ja tasuda kohustis samaaegselt, avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 selle õiguse mõju (majandus)üksuse krediidiriskile.

▼B

48 Kahe finantsinstrumendi samaaegne arveldamine võib toimuda näiteks reguleeritud finantsturul läbi arvelduskeskuse või „näost näkku” vahetusel. Sellistes olukordades on rahavood võrdsed ühe netosummaga ja (majandus)üksus ei ole avatud krediidi- või likviidsusriskile. Teistes olukordades võib (majandus)üksus arveldada kahte finantsinstrumenti, saades ja makstes eraldi summad, mistõttu ta on avatud krediidiriskile kogu saada oleva vara maksumuse ulatuses või likviidsuse riskile kogu maksmisele kuuluva kohustise maksumuse ulatuses. Sellised avatused riskidele võivad vaatamata suhtelisele lühiajalisusele olla märkimisväärsed. Seega on finantsvara realiseerimise ja finantskohustise tasumise käsitlemine samaaegsetena põhjendatud ainult siis, kui tehingud toimuvad samal hetkel.

49 Paragrahvis 42 esitatud tingimused ei ole üldiselt täidetud ning saldeerimine on tavaliselt mitteasjakohane, kui:

a) ühe finantsinstrumendi tunnuste järgi tegemiseks kasutatakse mitut erinevat finantsinstrumenti („sünteetiline instrument”);

b) finantsvara ja finantskohustis tulenevad finantsinstrumentidest, mis on avatud samadele põhiriskidele (näiteks forvardlepingute või teiste tuletisinstrumentide portfelli kuuluvad varad ja kohustised), kuid on seotud erinevate tehingu vastaspooltega;

c) finants- või muu vara on tagatisena panditud regressiõiguseta finantskohustiste katteks;

d) võlgnik paigutab finantsvarad kohustuse tasumise eesmärgil usaldusfondi, ilma et võlausaldaja oleks neid varasid kohustuse tasumiseks aktsepteerinud (nt väljaostufondi korraldus), või

e) kahjumit tekitanud sündmuste tagajärjel tekkinud kohustuste osas loodetakse, et need katab kindlustuslepingu alusel algatatud kahjunõude käigus kolmas osapool.

50 Kui (majandus)üksus teostab hulga finantsinstrumentide tehinguid ühe osaosapoolega, võib selle osapoolega sõlmida „koondsaldeerimise kokkuleppe”. Nimetatud kokkulepe näeb mis tahes ühe lepingu mittetäitmise või katkestamise korral ette kõigi kokkuleppe alla kuuluvate finantsinstrumentide saldeerimise. Tavaliselt kasutavad neid kokkuleppeid finantsasutused kaitseks kahjumi vastu pankroti puhul või juhul, kui muude asjaolude tõttu ei suuda osapool oma kohustusi täita. Koondsaldeerimise kokkulepe annab tavaliselt saldeerimisõiguse, mis on rakendatav ja mõjutab eraldiseisvat finantsvara ja -kohustise realiseerimist ja tasumist ainult kohustuste mittetäitmisest tulenevates eriolukordades või teistes olukordades, mille tekkimist tavalise äritegevuse käigus ei eeldata. Koondsaldeerimise kokkulepe võimaldab saldeerimist ainult siis, kui paragrahvis 42 esitatud mõlemad kriteeriumid on täidetud. Kui koondsaldeerimise kokkuleppe alla kuuluvat finantsvarasid ja -kohustusi ei saldeerita, siis avalikustatakse kooskõlas IFRS 7 paragrahviga 36 sellise kokkuleppe mõju (majandus)üksuse krediidiriskile.

▼B

AVALIKUSTAMINE

51–95 Kehtetu

▼M8

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

▼B

96 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus ei tohi rakendada käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, ilma et ta samuti rakendaks IAS 39-t (välja antud detsembris 2003), sealhulgas märtsis 2004 väljaantud parandusi. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M6

96A 2008. aasta veebruaris välja antud (*Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) nõudis, et finantsinstrumendid, mis sisaldavad kõiki paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnuseid ja vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitataks omakapitaliinstrumentideks, muutis paragrahvid 11, 16, 17–19, 22, 23, 25, AG13, AG14 ja AG27 ja lisas paragrahvid 16A–16F, 22A, 96B, 96C, 97C, AG14A–AG14J ja AG29A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 1-ga, IAS 39-ga, IFRS 7-ga ja IFRIC 2-ga seotud muudatusi.

96B *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* võttis kasutusele piiratud ulatusega erandi; seega ei rakenda (majandus)üksus erandit analoogia põhjal.

96C Vastavalt nimetatud erandile on instrumentide liigitamine piiratud sellise instrumendi IAS 1, IAS 32, IAS 39 ja IFRS 7 kohase arvestusega. Instrumenti ei loeta omakapitaliinstrumendiks muude juhiste, näiteks IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* kohaselt.

▼B

97 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M5

97A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 40. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼M12

97B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 4 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M6

97C Paragrahvis 96A kirjeldatud muudatuste rakendamisel peab (majandus)üksus tükeldama liitfinantsinstrumendi, millega kaasneb kohustus anda teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustise komponent ei ole enam jõus, kujutab IAS 32 nimetatud muudatuste tagasiulatuv rakendamine endast kahe omakapitali komponendi eraldamist. Esimene komponent oleks jaotamata kasum ning kujutaks endast kohustise komponendilt kogunenud kumulatiivset intressi. Teine komponent kujutaks endast algset omakapitali komponenti. Seega ei pea (majandus)üksus neid kahte komponenti eraldama, kui kohustise komponent ei ole enam muudatuste rakendamise kuupäeval jõus.

▼M8

97D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IFRS 7 paragrahvi 3, IAS 28 paragrahvi 1 ja IAS 31 paragrahvi 1 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼M21

97E 2009. aasta oktoobris välja antud *Õiguste emissioonide liigitamine* muutis paragrahvid 11 ja 16. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

98 Käesoleva standardiga asendatakse 2000. aastal muudetud IAS 32 „*Finantsinstrumendid: avalikustamine ja esitamine*” ([1]).

99 Käesoleva standardiga asendatakse järgmised tõlgendused:

a) SIC 5 „Finantsinstrumendi liigitus – tingimuslik arvelduskokkulepe”;

b) SIC 16 „Aktsiakapital – tagasiostetud omakapitaliinstrumendid (omaaktsiad)” ja

c) SIC 17 „Omakapital – omakapitalitehingu kulud”.

100 Käesolev standard tühistab eelnõu SIC tõlgendus D34 „Finantsinstrumendid – hoidja poolt tagasiostetavad õigused või instrumendid”.

Lisa

RAKENDUSJUHIS

IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine”

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

AG1 Käesolevad rakendusjuhised selgitavad standardi eri aspektide rakendamist.

([1]) 2005. aasta augustis paigutas IASB kõik finantsinstrumentidega seotud teabe avalikustamist käsitlevad nõuded ümber IFRS 7-sse „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave”.

▼B

AG2 Käesolev standard ei käsitle finantsinstrumentide kajastamist ja mõõtmist. Finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise ja mõõtmise nõuded on esitatud IAS 39-s.

MÕISTED (PARAGRAHVID 11–14)

Finantsvarad ja finantskohustised

AG3 Valuuta (sularaha) on finantsvara, sest ta on vahetusvahend ning sellest tulenevalt kõikide tehingute finantsaruannetes kajastamise ja mõõtmise alus. Rahaline hoius pangas või muus sarnases finantsasutuses on finantsvara sellepärast, et see esindab hoiustaja lepingupõhist õigust saada asutuselt raha või anda pangatšekk või muu sarnane instrument saldo vastu kreeditori kasuks finantskohustise eest tasumisel.

AG4 Lihtsad näited finantsvaradest, mis esindavad lepingupõhist õigust saada tulevikus raha ning vastavatest finantskohustistest, mis esindavad lepingupõhist kohustust tulevikus raha üle kanda, on:

a) nõuded ostjate vastu ja võlad tarnijatele;

b) vekslinõuded ja -võlgnevused;

c) laenunõuded ja -võlgnevused ja

d) võlakirjanõuded ja -kohustused.

Igal kirjeldatud juhtumil on ühe osapoole lepingupõhine õigus saada (või kohustus maksta) raha vastavuses teise osapoole vastava kohustusega maksta (või õigusega saada).

AG5 Teist tüüpi finantsinstrument on instrument, mille eest saadav või tasutav majanduslik kasu on selline finantsvara, mis pole raha. Näiteks riigi võlakirjaveksel annab omanikule lepingupõhise õiguse saada riigi võlakirju ning emitendile lepingupõhise kohustuse kanda üle riigi võlakirjad, mitte raha. Võlakirjad on finantsvara, sest need väljendavad neid emiteerinud riigi kohustust maksta raha. Veksel on seega veksli omaniku finantsvara ja veksli emitendi finantskohustis.

AG6 Tähtajatud võlainstrumendid (nt tähtajatud võlakirjad, võlakohustused ja kapitalivekslid) annavad tavaliselt omanikule lepingupõhise õiguse saada tagasimakseid intressina kindlatel kuupäevadel määramata tähtajani tulevikus, kas ilma igasuguse õiguseta saada tagasi põhiosa või saada tagasi põhiosa sellistel tingimustel, mis teevad selle saamise väga ebatõenäoliseks või lükkavad edasi kaugesse tulevikku. Näiteks võib (majandus)üksus emiteerida finantsinstrumendi, mis nõuab talt igavesi igaaastaseid makseid, intressimääraga 8 % nominaalist või põhiosast summas 1 000 VÜ-d ([1]). Eeldades, et turu intressimäär on instrumendi emiteerimisel 8 %, võtab emitent endale lepingupõhise kohustuse maksta tulevasi intressimakseid ja instrumendi õiglane väärtus (nüüdisväärtus) on esmasel kajastamisel 1 000 VÜ-d. Instrumendi omanikul ja emitendil on vastavalt finantsvara ja finantskohustis.

([1]) Käesolevas juhises väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

AG7 Lepingupõhine õigus või lepingupõhine kohustus saada, anda või vahetada finantsinstrumente on juba iseenesest finantsinstrument. Lepingupõhiste õiguste või kohustuste ahel vastab finantsinstrumendi määratlusele, kui selle lõplikuks tulemuseks on raha maksmine või saamine või omakapitali instrumendi omandamine või emiteerimine.

AG8 Suutlikkus kasutada lepingupõhist õigust või nõue täita lepingupõhist kohustust, võib olla absoluutne või tingimuslik, sõltudes tulevastest sündmustest. Näiteks on finantsgarantii laenuandja lepingupõhine õigus saada raha garandilt ja vastav garandi lepingupõhine kohustus maksta laenuandjale, kui laenuvõtja kokkulepet ei täida. Lepingupõhine õigus ja kohustus tulenevad eelnevast tehingust või sündmusest (garantii andmine) olgugi, et nii laenuandja võimalus seda õigust kasutada kui ka garandi kohustus käituda vastavalt võetud kohustusele sõltuvad laenuvõtja tulevasest lepingu täitmatajätmisest. Tingimuslik õigus ja kohustus vastavad finantsvara ja -kohustise mõistele, kuigi selliseid varasid ja kohustisi finantsaruannetes alati ei kajastata. Mõned neist tingimuslikest õigustest ja kohutustest võivad olla kindlustuslepingud IFRS 4 rakendusalas.

AG9 Vastavalt IAS 17-le „Rendid” on kapitalirent eelkõige rendileandja õigus võtta vastu ja rentniku kohustus maksta kokkulepitud makseid, kusjuures maksete voog on põhimõtteliselt sama, mis laenulepingust tulenevate põhiosa ja intresside maksete puhul. Rendileandja kajastab oma investeeringut rendilepingu alusel saada olevate summade alusel lõpetades renditud vara kajastamise. Seevastu kasutusrent on eelkõige käsitletav lõpetamata lepinguna, mis kohustab rendileandjat võimaldama tulevastel perioodidel vara kasutamist teenustasuga sarnase hüvitise vastu. Rendileandja jätkab renditud vara kajastamist ega kajasta lepingu järgi sellest varast tulevikus saadavaid summasid. Seega on kapitalirent finantsinstrument ja kasutusrent ei ole finantsinstrument (välja arvatud eraldi maksed, mille tähtaeg on saabunud ja mis kuuluvad tasumisele).

AG10 Materiaalsed varad (nagu varud, materiaalne põhivara, tehased ja seadmed), renditud varad ja immateriaalsed varad (nagu patendid ja kaubamärgid) ei ole finantsvarad. Kontroll sellise materiaalsete ja immateriaalsete varade üle loob võimaluse rahavoogude või muu finantsvara tekkimiseks, kuid ei tekita kohest õigust saada raha või muud finantsvara.

AG11 Vara (näiteks ettemakstud kulud), mille tulevaseks majanduslikuks kasuks on pigem toodete ja teenuste saamine kui õigus saada raha või muu finantsvara, ei ole finantsvara. Samuti pole edasi lükkunud müügitulu ja enamus garantiikohustusi finantskohustised, sest nendega seotud majandusliku kasu väljaminekuks on pigem kaupade üleandmine ja teenuste osutamine kui lepingupõhine kohustus maksta raha või muud finantsvara.

▼B

AG12 Kohustised või varad, mis ei tulene lepingutest (nt tulumaks, mis tekib riigi poolt kehtestatud õigusaktide tagajärjel), ei ole finantskohustised ega -varad. Tulumaksu kajastamist käsitletakse IAS 12-s. Samuti ei tulene IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" määratletud faktilised kohustused lepingutest ning ei ole finantskohustised.

Omakapitaliinstrumendid

▼M6

AG13 Omakapitaliinstrumendid on näiteks mitte(tagasi)müüdavad lihtaktsiad, teatavad (tagasi)müüdavad instrumendid (vt paragrahvid 16A ja 16B), teatavad instrumendid, mis kohustavad (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral (vt paragrahvid 16C ja 16D), teatavad eelisaktsiate liigid (vt paragrahvid AG25 ja AG26) ja ostutähed või kirjutatud ostuoptsioonid, mis lubavad omanikul märkida või osta emiteeriva (majandus)üksuse kindlaksmääratud arvu mitte (tagasi)müüdavaid lihtaktsiaid kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest. (Majandus)üksuse kohustus emiteerida või osta kindlaksmääratud kogus enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest on (majandus)üksuse omakapitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Kui aga nimetatud leping sisaldab (majandus)üksuse kohustust maksta raha või muu finantsvara (välja arvatud leping, mida liigitatakse omakapitaliks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D), siis tekitab ta ka kohustise lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses (vt paragrahvi AG27 punkt a). Mitte(tagasi)müüdavate lihtaktsiate emitendil tekib kohustis, kui ta ametlikult otsustab teha väljamakseid ja tal tekib seadusjärgne kohustus aktsionäride ees seda teha. See võib toimuda pärast dividendide väljakuulutamist või siis, kui (majandus)üksus likvideeritakse ja kõik pärast kohustiste täitmist järelejäänud varad kuuluvad aktsionäridele väljamaksmisele.

AG14 (Majandus)üksuse ostetud ostuoptsioon või muu sarnane leping, mis annab talle õiguse taasomandada kindlaksmääratud koguse enda omakapitaliinstrumente kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara eest, ei ole (majandus)üksuse finantsvara (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Iga sellise lepingu eest makstud tasu arvatakse omakapitalist maha.

Instrumentide liik, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele (paragrahvi 16A punkt b ja paragrahvi 16C punkt b)

AG14A Üks paragrahvide 16A ja 16C tunnuseid on see, et finantsinstrument kuulub instrumentide liiki, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

AG14B Otsustamaks, kas instrument on allutatud liigis, hindab (majandus)üksus instrumendi nõuet likvideerimise korral nagu toimuks likvideerimine instrumendi liigitamise kuupäeval. (Majandus)üksus hindab liigitust uuesti, kui on toimunud muutus asjakohastes tingimustes. Näiteks kui (majandus)üksus annab välja või lunastab mõne teise finantsinstrumendi, võib see mõjutada seda, kas kõnealune instrument on instrumentide liigis, mis on allutatud kõikidele teistele liikidele.

▼**M6**

AG14C Instrument, millel on (majandus)üksuse likvideerimise korral eelisõigus, ei ole instrument, millel on õigus (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale. Näiteks on instrumendil likvideerimise korral eelisõigus siis, kui ta annab likvideerimisel selle omanikule õiguse saada lisaks (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale kindlaksmääratud dividendi, ja teistel instrumentidel allutatud liigis, millel on õigus (majandus)üksuse netovara proportsionaalsele osale, puudub likvideerimisel samasugune õigus.

AG14D Kui (majandus)üksus omab üksnes üht finantsinstrumentide liiki, käsitatakse seda liiki nii, nagu oleks see allutatud kõikidele teistele liikidele.

Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul (paragrahvi 16A punkt e)

AG14E Kogu eeldatavad rahavood instrumendist instrumendi eluea jooksul peavad olulisel määral põhinema (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel instrumendi eluea jooksul. Kasumit või kahjumit ja muutust kajastatud netovaras mõõdetakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.

Instrumendi omaniku poolt, kes on muu kui (majandus)üksuse omanik, sõlmitud tehingud (paragrahvid 16A ja 16C)

AG14F (Tagasi)müüdava finantsinstrumendi või instrumendi, mis kohustab (majandus)üksust andma teisele osapoolele üle (majandus)üksuse netovara proportsionaalse osa üksnes tema likvideerimise korral, omanik võib sõlmida tehinguid (majandus)üksusega muus kui omaniku rollis. Näiteks võib instrumendi omanik olla samuti (majandus)üksuse töötaja. Hinnates, kas instrument tuleks liigitada omakapitaliks paragrahvid 16A või paragrahvi 16C kohaselt, võetakse arvesse üksnes neid instrumendi rahavoogusid ja lepingutingimusi, mis seonduvad (majandus)üksuse omanikust instrumendi omanikuga.

AG14G Üheks näiteks on usaldusühing, millel on usaldusosanikud ja täisosanikud. Mõned täisosanikud võivad (majandus)üksusele anda garantii ja nad võivad selle garantii eest tasu saada. Sellistes olukordades on garantii ja sellega seotud rahavood seotud instrumendi omanikega tagatise andjate rollis ja mitte (majandus)üksuse omanike rollides. Seega ei ole sellise garantii ja sellega seotud rahavoogude tulemuseks olukord, kus täisosanikke peetakse usaldusosanikele allutatuteks, ja nendega ei arvestata usaldusühingu instrumentide ning täisühingu instrumentide lepinguliste tingimuste identsuse hindamisel.

AG14H Teiseks näiteks on kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepe, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele käesoleva või eelmiste aastate jooksul osutatud teenuste või loodud äritegevuse põhjal. Sellised kokkulepped on tehingud mitteinstrumendi omanikega mitteomanike rollis ja neid ei peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel. Siiski kujutavad kasumi või kahjumi jaotamise kokkulepped, mille alusel jaotatakse kasum või kahjum instrumendi omanikele nende instrumentide nominaalsumma põhjal võrreldes teiste instrumentidega samas liigis, endast tehinguid instrumendi omanikega omaniku rollis ja neid peaks arvestama paragrahvis 16A või paragrahvis 16C loetletud tunnuste hindamisel.

▼M6

AG14I (Mitteomaniku rollis) instrumendi omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahelise tehingu rahavood ja lepingutingimused peavad olema sarnased võrdväärsele tehingule, mis võiks toimuda instrumenti mitteomava omaniku ja emiteeriva (majandus)üksuse vahel.

Puudub muu finantsinstrument või leping kogu rahavoogudega, mis olulisel määral määrab kindlaks või piirab instrumendi omaniku jääktulu (paragrahvid 16B ja 16D)

AG14J Finantsinstrument, mis muidu vastab paragrahvis 16A või paragrahvis 16C esitatud kriteeriumitele, liigitatakse omakapitaliks üksnes tingimusel, et (majandus)üksusel puudub muu finantsinstrument või leping, mille a) kogu rahavood põhinevad olulisel määral (majandus)üksuse kasumil või kahjumil, kajastatud netovara muutusel või kajastatud ja kajastamata netovara õiglase väärtuse muutusel ja b) mõju on jääktulu oluline piiramine või kindlaksmääramine. Järgmised instrumendid, olles sõlmitud sõltumatute osapooltega tavapärastel äritingimustel, ei välista tõenäoliselt selliste instrumentide liigitamist omakapitaliks, mis muidu vastavad paragrahvis 16A või 16C esitatud kriteeriumitele:

a) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb olulisel määral (majandus)üksuse teatavatel varadel;

b) instrumendid, mille kogu rahavoog põhineb tulu protsendil;

c) lepingud, mis on kavandatud üksikute töötajate premeerimiseks (majandus)üksusele osutatud teenuste eest;

d) lepingud, millega nõutakse osutatud teenuste või üleantud kaupade eest kasumi mittemärkimisväärse protsendi tasumist.

▼B

Tuletisfinantsinstrumendid

AG15 Finantsinstrumendid koosnevad lihtinstrumentidest (nt nõuded, võlad ja omakapitaliinstrumendid) ja tuletisfinantsinstrumentidest (näiteks finantsoptsioonid, futuurid, forvardid, intressivahetuslepingud ehk intressimäära-*swap*'id ja valuuta-*swap*'id). Tuletisfinantsinstrumendid vastavad finantsinstrumendi mõistele ja kuuluvad seega käesoleva standardi rakendusalasse.

AG16 Tuletisfinantsinstrumendid tekitavad õigusi ja kohustusi, mis mõjutavad instrumendi osapoolte vahelist tuletisinstrumendi aluseks olevas lihtfinantsinstrumendis sisalduva ühe või rohkema finantsriski ülekandmist. Jõustumisel annavad tuletisfinantsinstrumendid ühele osapoolele lepingupõhise õiguse potentsiaalselt soodsatel tingimustel finantsvarade või -kohustiste vahetamiseks teise osapoolega või lepingupõhise kohustuse vahetada potentsiaalselt ebasoodsatel tingimustel finantsvarasid või -kohustusi teise osapoolega. Tavaliselt ([1]) siiski ei kanta lepingu jõustumisel üle tuletisinstrumendi aluseks olevat lihtfinantsinstrumenti ja ilmtingimata ei tehta seda ka lepingu lõpptähtajal. Mõned instrumendid sisaldavad nii vahetamise õigust kui ka kohustust. Kuna vahetuse tingimused määratakse tuletisinstrumendi jõustumisel, võivad need tingimused finantsturgude hindade muutumisel muutuda soodsaks või ebasoodsaks.

([1]) See kehtib enamiku, aga mitte kõikide tuletisinstrumentide kohta, nt mõnede eri valuutade intressi-*swap*'ide puhul vahetatakse põhiosa jõustumisel (ja lepingu lõpptähtajal vahetatakse uuesti).

▼B

AG17 Müügi või ostuoptsioon vahetada finantsvarasid või -kohustisi (finantsinstrumente, mis pole (majandus)üksuse enda omakapitali instrumendid) annab omanikule õiguse saada potentsiaalset tulevast majandusliku kasu, mis on seotud lepingu aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega. Optsiooni emitent aga võtab kohustuse anda ära potentsiaalne tulevane majanduslik kasu või kanda kahjumit, mis tuleneb optsiooni aluseks oleva finantsinstrumendi õiglase väärtuse muutustega seotud majandusliku kasust. Omaniku lepingupõhine õigus ja emitendi kohustus vastavad finantsvara ja -kohustise mõistetele. Optsioonilepingu aluseksolev finantsinstrument võib olla ükskõik milline finantsvara, k.a osalused teistes (majandus)üksustes ja intressikandvad instrumendid. Optsioon võib nõuda selle emitendilt pigem võlainstrumendi väljastamist kui finantsvara ülekandmist, kuid optsiooni aluseks olev instrument oleks optsiooni kasutamise korral omaniku finantsvara. Optsiooni omaniku õigus vahetada finantsvara eeldatavalt soodsates tingimustes ja emitendi kohustus vahetada finantsvara eeldatavalt ebasoodsates tingimustes on erinev optsiooni aluseks oleva finantsvara vahetamisest optsiooni kasutamise korral. Optsiooni kasutamise tõenäosus ei mõjuta omaniku õiguse ja emitendi kohustuse olemust.

AG18 Teine näide tuletisfinantsinstrumendist on forvardleping, mis kuulub täitmisele kuue kuu pärast ja mille puhul üks osapool (ostja) lubab anda 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha fikseeritud intressimääraga riigi võlakirjade 1 000 000 VÜ nominaalsumma vastu ja teine osapool (müüja) lubab anda fikseeritud intressimääraga riigi võlakirju nominaalsummas 1 000 000 VÜ 1 000 000 VÜ väärtuses sularaha vastu. Kuue kuu jooksul on mõlemal osapoolel lepingupõhine õigus ja lepingupõhine kohustus vahetada finantsinstrumente. Kui riigi võlakirjade turuhind tõuseb kõrgemaks kui 1 000 000 VÜ-d, on tingimused soodsad ostja jaoks ja ebasoodsad müüja jaoks, kui aga turuhind langeb madalamale kui 1 000 000 VÜ-d, on mõju vastupidine. Ostjal on ostuoptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingupõhine õigus (finantsvara) ning müügioptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingupõhine kohustus (finantskohustis), müüjal on müügioptsiooni omaniku õigusega sarnane lepingupõhine õigus (finantsvara) ning ostuoptsiooni emitendi kohustusega sarnane lepingupõhine kohustus (finantskohustis). Mis puutub optsioonidesse, siis lepingupõhised õigused ja kohustused moodustavad selgelt optsioonide aluseks olevatest finantsinstrumentidest (võlakirjad ja vahetatav sularaha) eristatavad finantsvarad ja -kohustised. Forvardlepingu mõlemal osapoolel on kohustus täita kokkulepet kokkulepitud tähtajal, samas kui optsioonilepingut täidetakse ainult siis, kui optsiooni omanik seda otsustab.

AG19 Paljud teist tüüpi tuletisinstrumendid sisaldavad õigust või kohustust tulevaste vahetuste tegemiseks, k.a intressimäära-*swap*'id ja valuuta-*swap* 'id, muutuva intressimäära ülem- ja alampiirid ja intressikoridorid, siduvad laenuandmiskohustused, vekslite emissioonilubadused ja akreditiivid. Intressimäära *swap*-lepingut võib vaadelda kui forvard lepingut, milles osapooled lepivad kokku terve seeria rahasummade

▼B

tulevases vahetamises, millest üks summa arvutatakse muutuva intressimäära alusel ja teine fikseeritud intressimäära alusel. Futuurlepingud on teiseks forvardlepingu variatsiooniks, erinedes peamiselt selle poolest, et futuurlepingud on standardiseeritud ja börsil kaubeldavad.

Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud (paragrahvid 8–10)

AG20 Mittefinantsobjektide ostu- ja müügilepingud ei vasta finantsinstrumendi mõistele, sest ühe osapoole lepingupõhine õigus saada mittefinantsvara või teenust ning teise osapoole vastav kohustus ei anna kummalegi osapoolele kohest õigust ega kohustust saada, anda või vahetada finantsvara. Näiteks lepingud, mis näevad tasumist ette ainult mitterahalise objekti (nt optsiooni- futuur- või forvardleping hõbeda kohta) saamise või andmise kaudu, ei ole finantsinstrumendid. Paljud kaubalepingud on seda tüüpi. Mõned on vormilt standardiseeritud ja nendega kaubeldakse reguleeritud turgudel samamoodi nagu mõnede tuletisfinantsinstrumentidega. Näiteks võib kauba futuurlepinguid raha eest kergelt osta ja müüa, sest need on noteeritud börsil kaubeldava objektina ja võivad vahetada omanikku mitmeid kordi. Lepingu ostjad ja müüjad kauplevad aga tegelikult lepingu aluseks oleva kaubaga. Võimalus raha eest osta või müüa kaubalepingut, lihtsus – millega seda saab teha ega ka võimalus läbi rääkida rahas tasumise üle kauba saamise või kättetoimetamise kohustuse asemel ei muuda lepingu põhiolemust nii, et seda saaks pidada finantsinstrumendiks. Sellest hoolimata kuuluvad mõningad mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingud, mida saab tasuda netona või finantsinstrumentide vahetamisega või mille mittefinantsobjekt on kergesti vahetav rahaks, käesoleva standardi rakendusalasse, nagu oleksid need finantsinstrumendid.

AG21 Lepingust, mis sisaldab materiaalsete varade saamist või andmist, ei tulene ühele osapoolele finantsvara ja teisele finantskohustis, v.a juhul, kui mõni vastav makse lükkub materiaalse vara üle kandmisest hilisemale kuupäevale. Nii on see kommertslaenu alusel ostetud või müüdud kaupade puhul.

AG22 Mõned lepingud on kaubaga seotud, kuid ei näe ette kauba füüsilist saamist või andmist. Nad näevad ette tasumise rahamaksete kaudu, mis ei ole aga fikseeritud kindla summade tasumisena, vaid mis määratakse kindlaks lepingus sätestatud valemiga. Näiteks võib võlakirja põhiosa summa arvutada, korrutades võlakirja lunastamise tähtajal valitseva nafta turuhinna fikseeritud nafta kogusega. Põhiosamakse on indekseeritud kauba hinna suhtes, kuid see tasutakse ainult rahas. Nimetatud leping on finantsinstrument.

AG23 Finantsinstrumendi määratluse alla kuulub ka leping, mis tekitab peale finantsvara või -kohustise ka mittefinantsvara või -kohustise. Nimetatud finantsinstrument võimaldab tihti ühel osapoolel vahetada finantsvara mittefinantsvara vastu. Näiteks naftaga seotud võlakiri võib anda omanikule õiguse saada kindlaksmääratud perioodil intressimakseid ja lunastamisel fikseeritud rahasumma koos võimalusega vahetada võlakirja nominaal fikseeritud koguse nafta vastu. Soov

▼B

sellist võimalust kasutada on erinevatel aegadel erinev ja sõltub nafta õiglasest väärtusest, võrrelduna raha nafta vastu vahetamise kursiga (vahetushind) võlakirjas. Võlakirja omaniku kavatsused selle võimaluse kasutamise suhtes ei mõjuta varakomponentide olemust. Omaniku finantsvara ja emitendi finantskohustis teevad võlakirja finantsinstrumendiks, olenemata samuti tekkinud teist tüüpi varadest ja kohustistest.

AG24 Kehtetu

ESITUSVIIS

Kohustised ja omakapital (paragrahvid 15–27)

Puudub lepingupõhine kohustus anda üle raha või muu finantsvara (paragrahvid 17–20)

AG25 Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga kaasnevaid õigusi, et määrata kindlaks kas temas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optsiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda finantsvara aktsiaomanikule. Emitendi võimalik suutmatus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse piirangute või ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista seda kohustust. Emitendi õigus aktsia raha eest tagasi osta ei vasta finantskohustise mõistele, kuna emitendil ei ole kehtivat kohustust aktsiaomanikele finantsvara üle kanda. Sellisel juhul sõltub aktsiate väljaostmine üksnes emitendi otsusest. Kohustus võib siiski tekkida siis, kui aktsiate emitent oma õigust kasutab, tavaliselt läbi aktsiate tagasiostu kavatsuse ►**M5** omanikele ◄ teatavaks tegemise.

AG26 Kui eelisaktsiad on mittetagastatavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingupõhise kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

a) minevikus tehtud väljamaksed;

b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;

c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

d) emitendi reservide maht;

▼B

e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või

f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Arveldused (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega (paragrahvid 21–24)

▼M6

AG27 Järgmised näited illustreerivad, kuidas liigitada eri tüüpi lepinguid (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentides:

a) Leping, mida (majandus)üksus arveldab, võttes vastu või andes üle kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid ilma tulevikus saadava tasuta või vahetab kindlaksmääratud koguse enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma või muu finantsvara vastu, on omakapitaliinstrument (välja arvatud paragrahvis 22A sätestatu). Seega lisatakse sellise lepingu alusel saadud või makstud tasu otse omakapitalile või arvatakse otse sellest maha. Üheks näiteks on emiteeritud aktsiaoptsioon, mis annab teisele osapoolele õiguse osta kindlaksmääratud arvu (majandus)üksuse aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest. Siiski, kui lepingus nähakse ette, et (majandus)üksus peab oma aktsiad ostma (lunastama) raha või muu finantsvara eest kindlaksmääratud või kindlaksmääratava kuupäeval või nõudmisel, kajastab (majandus)üksus ka finantskohustise lunastussumma nüüdisväärtuses (välja arvatud finantsinstrumendid, millel on kõik paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele). Üheks näiteks on forvardlepingust tulenev (majandus)üksuse kohustus osta tagasi kindlaksmääratud arv enda aktsiaid kindlaksmääratud rahasumma eest.

b) (Majandus)üksuse kohustusest osta raha eest enda aktsiaid tuleneb finantskohustis lunastussumma nüüdisväärtuse ulatuses isegi siis, kui aktsiate arv, mida (majandus)üksus peab tagasi ostma, ei ole kindlaks määratud või kui kohustus on tingimuslik teisest osapoolest, kellele kuulub lunastusõigus (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üks tingimusliku kohustuse näide on emiteeritud optsioon, mis nõuab (majandus)üksuselt aktsiate raha eest tagasiostmist, kui teine osapool seda optsiooni kasutab.

c) Leping, mida arveldatakse rahas või muus finantsvaras, on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui rahasumma või muu finantsvara, mis saadakse või antakse üle, põhineb (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendi turuhinna muutustel (välja arvatud paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D sätestatu). Üheks näiteks on netona sularahas arveldatav aktsiaoptsioon.

▼B

d) Leping, mille alusel arveldamine toimub muutuva arvu (majandus)üksuse enda aktsiatega, mille väärtus on võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja (näiteks kauba hind) muutustel põhineva summaga, on finantsvara või -kohustis. Selle näiteks on kirjutatud optsioon kulla ostmiseks, mille kasutamisel tasub (majandus)üksus oma instrumentides summas, mis on väärtuselt optsioonilepinguga võrdne. Nimetatud leping on finantsvara või -kohustis isegi siis, kui aluseks olev muutuja

▼B

on (majandus)üksuse oma aktsia hind ja mitte kuld. Samuti on leping, mille alusel arveldamine toimub fikseeritud arvu (majandus)üksuse enda aktsiatega, kuid nende aktsiatega seotud õigusi muudetakse nii, et arvelduse väärtus oleks võrdne fikseeritud summaga või aluseks oleva muutuja muutustel põhineva summaga, finantsvara või -kohustis.

Tingimuslikud arvelduskokkulepped (paragrahv 25)

AG28 Paragrahviga 25 nõutakse, et kui osa tingimuslikust arvelduskokkuleppest, mis saaksid nõuda arveldamist rahas või muus finantsvaras (või muul viisil, mille tulemusena instrument saab finantskohustiseks) ei ole tõeline, ei mõjuta arveldustingimused finantsinstrumendi liigitust. Seega on leping, mis nõuab arveldamist rahas või muutuva hulga (majandus)üksuse omaaktsiatega üksnes äärmiselt harva esineva, väga ebatavalise ning väga ebatõenäolise sündmuse puhul, omakapitaliinstrument. Sarnaselt võib kokkulepe fikseeritud hulga (majandus)üksuse omaaktsiatega arvlemise kohta olla lepingupõhiselt välistatud asjaoludel, mis on (majandus)üksuse kontrolli alt väljas, kuid juhul, kui need asjaolud tegelikult tõenäoliselt ei ilmne, on liigitus omakapitaliinstrumendiks asjakohane.

Käsitlus konsolideeritud finantsaruannetes

AG29 Konsolideeritud finantsaruandes esitab (majandus)üksus ►**M11** mittekontrollivaid osalusi ◄ – (majandus)üksuse teiste osapoolte osalusi omakapitalis ja tütarettevõtete tuludes – kooskõlas IAS 1-ga ja IAS 27-ga. Finantsinstrumendi (või selle komponenti) liigitamisel konsolideeritud finantsaruandes juhindub (majandus)üksus kõikidest kontserni liikmete ning instrumendi omanike vahel kokkulepitud tingimustest, määramaks kindlaks, kas kontsern tervikuna omab instrumendi suhtes raha või muu finantsvara üleandmise kohustust või ta arveldab seda viisil, mis nõuab kajastamist kohustisena. Kui kontserni tütarettevõte emiteerib finantsinstrumendi ja emaettevõte või muu kontserni (majandus)üksus lepib instrumendi omanikega otse kokku lisatingimustes (näiteks garantii), võib kontsern mitte omada valikuvabadust väljamaksete ja aktsiate tagasiostu suhtes. Kuigi tütarettevõte võib instrumenti nõuetekohaselt liigitada oma eraldiseisvates finantsaruannetes pööramata nendele lisatingimustele tähelepanu, tuleb teiste kontserniettevõtete ja instrumendi omanike vaheliste kokkulepete mõjuga arvestada, tagamaks, et konsolideeritud finantsaruanded peegeldaksid lepingute ning tehingute mõju kogu kontsernile. Sellise kohustuse või arveldustingimuse ulatuses on finantsinstrument (või selle komponent, mis on kohustuse objektiks) liigitatud konsolideeritud finantsaruandes finantskohustiseks.

▼M6

AG29A Teatavaid instrumentide tüüpe, mis panevad (majandus)üksusele lepingupõhise kohustuse, liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Nimetatud paragrahvidega kooskõlas olev liigitus on erandiks põhimõtetest, mida vastasel korral rakendataks instrumendi liigitamisel käesolevas standardis. See erand ei laiene konsolideeritud finantsaruannetes esitatud mittekontrollivate osaluste liigitamisele. Seega liigitatakse kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja

▼M6

16D eraldiseisvates või individuaalsetes finantsaruannetes omakapitaliinstrumentidena liigitatud instrumente, mis ei ole mittekontrollivad osalused, kohustistena kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

▼B

Liitfinantsinstrumendid (paragrahvid 28–32)

AG30 Paragrahvi 28 rakendatakse üksnes mitte-tuletisliitfinantsinstrumentide emitendile. Paragrahv 28 ei käsitle liitfinantsinstrumente nende omanike seisukohast. IAS 39 eristab varjatud tuletisinstrumente omanike seisukohast võlgade ja omakapitali tunnuseid sisaldavatest liitfinantsinstrumentidest.

AG31 Tavaliseks liitfinantsinstrumendi vormiks on sisseehitatud vahetusoptsiooniga võlainstrument, nagu näiteks ilma ühegi teise varjatud tuletisinstrumendi tunnuseta emitendi lihtaktsiaks vahetatav võlakiri. Paragrahv 28 nõuab sellise finantsinstrumendi emitendilt kohustise komponendi ja omakapitali komponendi eraldi esitamist ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ järgmiselt:

a) Emitendi kohustus teha regulaarseid intressi- ja põhiosamakseid on finantskohustis, mis kestab seni, kuni instrumenti ei ole vahetatud. Esmasel arvelevõtmisel on kohustise komponendi õiglane väärtus lepinguliselt kindlaks määratud tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mis on diskonteeritud intressimääraga, mis sellel ajal rakendati turul võrreldava krediidivõimega instrumentidele, mis tekitasid sisuliselt samasugust rahavoogu samadel tingimustel, kuid olid ilma vahetusõiguseta.

b) Omakapitaliinstrument on sisseehitatud optsioon vahetada kohustis emitendi omakapitaliks. Optsiooni õiglane väärtus hõlmab optsiooni ajaväärtust ning optsiooni sisemist väärtust, juhul kui viimane on olemas. Sellisel optsioonil on väärtus esmasel arvelevõtmisel isegi siis, kui ta ei ole rahas.

AG32 Vahetatava instrumendi vahetamisel selle lõpptähtajal lõpetab (majandus)üksus kohustise komponendi kajastamise ning kajastab seda kui omakapitali. Algne omakapitali komponent jääb omakapitaliks (kuigi seda tuleb võib-olla kanda ühelt omakapitali kirjelt teisele). Lõpptähtajal vahetamisel ei teki ei kasumit ega kahjumit.

AG33 Kui (majandus)üksus tühistab vahetatava instrumendi enne lunastustähtaega ennetähtaegse tagasiostuga, mille käigus algseid vahetuse eelisõigusi ei muudeta, jaotab (majandus)üksus makstud tasu ja tehingukulud kohustise ja omakapitali komponentide vahel tehingupäeva seisuga. Makstud tasude ja tehingukulude komponentide vahel jaotamiseks kasutatakse samasugust meetodit nagu kasutati vahetatava instrumendi algsel emiteerimisel saadud sissetulekute komponentide vahel jaotamisel kooskõlas paragrahvidega 28–32.

AG34 Kui tasude jaotus on tehtud, käsitletakse edasisi kasumeid või kahjumeid kooskõlas vastavale komponendile rakendatavate arvestuspõhimõtetega järgmiselt:

a) kohustise komponendiga seotud tulu või kulu summa kajastatakse kasumis või kahjumis ja

b) omakapitaliinstrumendi komponendiga seotud tasu kajastatakse omakapitalis.

▼B

AG35 (Majandus)üksus võib muuta vahetatava instrumendi tingimusi, et saavutada ennetähtaegne vahetus, näiteks läbi soodsama vahetuskursi pakkumise või muu täiendava tasu maksmise vahetamisel enne kindlaksmääratud kuupäeva. Tingimuste muutmise kuupäeval kajastatakse erinevus omaniku poolt instrumendi muudetud tingimuste alusel saadava õiglase väärtuse ja algsetele tingimustele vastava tasu õiglase väärtuse vahel ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kahjumina.

Omaaktsiad (paragrahvid 33 ja 34)

AG36 (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente ei kajastata finantsvarana olenemata tagasiostmise põhjusest. Paragrahv 33 nõuab enda omakapitaliinstrumente tagasiostvalt (majandus)üksuselt nende omakapitaliinstrumentide omakapitalist mahaarvamist. Kui aga (majandus)üksus omab enda omakapitali teiste nimel, näiteks kui finantsasutus omab kliendi nimel enda aktsiaid, on tegemist esindussuhtega ja sellest tulenevalt ei kajasta (majandus)üksus neid osalusi oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄.

Intressid, dividendid, kahjumid ja kasumid (paragrahvid 35–41)

AG37 Järgmine näide illustreerib paragrahvi 35 rakendamist liitfinantsinstrumendil suhtes. Oletame, et mittekumulatiivne eelisaktsia on kohustuslikus korras raha eest väljaostetav viie aasta pärast, kuid dividende makstakse enne väljaostukuupäeva (majandus)üksuse otsuse alusel. Selline instrument on liitfinantsinstrument kohustise komponendiga väljaostusumma nüüdisväärtuses. Selle komponendi diskonto kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ intressikuluna. Omakapitalikomponendiga seotud mis tahes dividendiväljamakset kajastatakse kasumi või kahjumi väljamaksena. Sarnast lähenemist rakendatakse ka siis, kui väljaostmine ei ole mitte kohustuslik vaid on instrumendi omaniku õigus või kui aktsia on kohustuslikult vahetatav muutuvaks arvuks lihtaktsiateks, mis on võrdsed fikseeritud summaga või summaga, mis põhineb aluseks oleva muutuja (näiteks kaup) muutustel. Siiski, kui maksmata dividend lisatakse väljaostu summale, on kogu instrument kohustis. Sellisel juhul liigitatakse dividendid intressikuluks.

Finantsvara ja finantskohustise saldeerimine (paragrahvid 42–50)

AG38 Finantsvara ja finantskohustise saldeerimiseks peab (majandus)üksus omama hetkel rakendatavat juriidilist õigust, et kajastatud summasid saldeerida. (Majandus)üksusel võib olla tingimuslik õigus saldeerida kajastatud summasid, nagu koondsaldeerimise kokkuleppe või mõnes regressiõiguseta võla vormis, kuid sellised õigused on täitmisele pööratavad üksnes mõne tulevase sündmuse toimumise korral, tavaliselt tehingu vastaspoole kohustuste mittetäitmisel. Seega ei vasta selline kokkulepe saldeerimise tingimustele.

AG39 Käesolev standard ei sätesta erikäsitlust nn. „sünteetilistele instrumentidele”, mille puhul eraldiseisvate finantsinstrumentide grupid soetatakse ja hoitakse teise instrumendi tunnusomaduste imiteerimiseks. Näiteks muutuva intressimääraga pikaajalised võlakohustused kombineerituna intressimäära vahetuslepinguga (*swap*’iga), mis näeb ette muutuva suurusega maksete saamist ning fikseeritud suurusega

▼B

maksete tasumist, sünteesib fikseeritud intressimääraga pikaajalise võlakohustuse. Iga üksik finantsinstrument, mis koos moodustavad „sünteetilise instrumendi", esindab omaenda tingimustega lepingulist õigust või kohustust ning võib olla eraldi üle kantud või arveldatud. Iga finantsinstrument on avatud riskidele, mis võivad erineda teiste finantsinstrumentide avatusest riskidele. Seega, kui üks finantsinstrument „sünteetilises instrumendis" on vara ning teine on kohustis, ei ole nad saldeeritavad ega netosummas (majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ esitatavad, väljaarvatud juhul, kui nad vastavad paragrahvis 42 toodud saldeerimise tingimustele.

AVALIKUSTAMINE

Finantsvarade või finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastamine(paragrahvi 94 punkt f)

AG40 Kehtetu

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 33

Aktsiakasum

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põhimõtted, kuidas määrata ja esitada aktsiakasumit selliselt, et pareneks tulemuslikkuse võrreldavus erinevate (majandus)üksuste vahel samal aruandeperioodil ning sama (majandus)üksuse erinevate aruandeperioodide vahel. Kuigi erinevate kasumi arvestamisel kasutatavate arvestusmeetodite tõttu on ka aktsiakasumi kohta leitud andmetel omad puudused, parendab ühetaoliselt kindlaksmääratud nimetaja kasutamine finantsaruandlust. Käesolevas standardis keskendutakse aktsiakasumi arvutamisel kasutatavale nimetajale.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse:

a) (majandus)üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

i) selle lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel), või

ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist; ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

i) emaettevõtte lihtaktsiad või potentsiaalsed lihtaktsiad on avalikult kaubeldavad (oma riigi või välisriigi börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) emaettevõte esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule reguleerivale asutusele lihtaktsiate emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

3 (Majandus)üksus, mis avalikustab aktsiakasumi, peab aktsiakasumi arvutama ja avalikustama kooskõlas käesoleva standardiga.

4 Kui (majandus)üksus esitab nii konsolideeritud finantsaruanded kui ka konsolideerimata finantsaruanded kooskõlas IAS 27-ga „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded”, tuleb käesolevas standardis nõutud teabe avalikustamiseks esitada vaid konsolideeritud andmetel põhinev teave. (Majandus)üksus, mis eelistab avalikustada aktsiakasumi oma konsolideerimata finantsaruannete põhjal, võib aktsiakasumi esitada üksnes oma konsolideerimata ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. (Majandus)üksus ei tohi sellisel juhul esitada aktsiakasumit konsolideeritud finantsaruannetes.

▼M5

4A Juhul kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitab ta aktsiakasumi ainult selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Mittelahjendamine on aktsiakasumi suurenemine või aktsiakahjumi vähenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on emiteeritud kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslik aktsialeping on kokkulepe emiteerida aktsiaid lepingus kindlaksmääratud tingimuste täitmisel.

Tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad on lihtaktsiad, mida saab emiteerida vähese rahaga või ilma raha või muu tasuta juhul, kui tingimuslikus aktsialepingus kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

Lahjendamine on aktsiakasumi vähenemine või aktsiakahjumi suurenemine, lähtudes eeldusest, et vahetatavad instrumendid on vahetatud, optsioonid või ostutähed kasutatud või lihtaktsiad on kindlaksmääratud tingimuste täitmisel emiteeritud.

Optsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid on finantsinstrumendid, mis annavad nende omanikule õiguse osta lihtaktsiaid.

Lihtaktsia on omakapitaliinstrument, mis on alam kõikidest muudest omakapitaliinstrumentide liikidest.

Potentsiaalne lihtaktsia on finantsinstrument või muu leping, mis võib anda selle omanikule õiguse saada lihtaktsiaid.

Lihtaktsia *müügioptsioon* on leping, mis annab aktsia omanikule õiguse müüa oma aktsia kindlaksmääratud hinna eest teatava perioodi jooksul.

6 Lihtaktsiad osalevad perioodi kasumi jaotamisel vaid pärast muud liiki aktsiaid, nagu näiteks eelisaktsiad. (Majandus)üksusel võib olla rohkem kui üht liiki lihtaktsiaid. Samaliigilistel lihtaktsiatel on ühesugused õigused dividendidele.

7 Potentsiaalsete lihtaktsiate näited on:

a) võla- või omakapitaliinstrumendid, sealhulgas eelisaktsiad, mida saab vahetada lihtaktsiate vastu;

b) optsioonid ja ostutähed;

c) aktsiad, mis võidakse emiteerida lepingupõhistest kokkulepetest tulenevate tingimuste täitmisel, näiteks (majandus)üksuse või muude varade ostmisel.

▼B

8 Käesolevas standardis kasutatakse IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine” paragrahvis 11 määratletud mõisteid, kui pole märgitud teisiti. IAS 32-s määratletakse mõisted „finantsinstrument”, „finantsvara”, „finantskohustis” ja „õiglane väärtus” ning antakse juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

MÕÕTMINE

Baasaktsiakasum

9 (Majandus)üksus arvutab baasaktsiakasumi emaettevõtte *lihtaktsionäridele jääva* kasumi või kahjumi põhjal; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.

10 Baasaktsiakasum arvutatakse nii, et emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum (lugeja) jagatakse perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvuga (nimetaja).

11 Baasaktsiakasumi arvutamise eesmärk on saada näitaja, mis väljendaks emaettevõtte iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses aruandeperioodi vältel.

Kasum

12 Baasaktsiakasumi arvutamisel võetakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv:

a) emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum ja

b) emaettevõtte kasum või kahjum

ning korrigeeritakse need vastavalt maksustamisjärgsetele eelisaktsiate dividendidele, eelisaktsiatega arveldamisel tekkivatele vahedele ja muudele samalaadsetele omakapitaliks liigitatud eelisaktsiate mõjudele.

13 Kõik emaettevõtte lihtaktsionäride perioodi kulud ja tulud, sealhulgas maksukulu ja eelisaktsiate dividendid, mis on liigitatud kohustisteks, võetakse arvesse perioodi emaettevõtte lihtaktsionäride kasumi ja kahjumi kindlaksmääramisel (vt IAS 1 ►M5 ——————— ◄).

14 Maksustamisjärgne eelisaktsiate dividendide summa, mis on maha arvatud kasumist või kahjumist, on:

a) mittekumulatiivsetele eelisaktsiatele perioodi eest välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide maksustamisjärgne summa ja

b) kumulatiivsete eelisaktsiate puhul perioodi maksustamisjärgsete eelisaktsiate dividendide summa, olenemata sellest, kas dividendid on välja kuulutatud. Perioodi eelisaktsiate dividendide summa ei sisalda kumulatiivsete eelisaktsiate eest käesoleval perioodil eelnevate perioodide eest makstud või välja kuulutatud eelisaktsiate dividendide summat.

▼B

15 Eelisaktsiaid, millelt saab esialgu madalaid dividende, kompenseerimaks (majandus)üksusele eelisaktsiate müümist allahindlusega, või hiljem turuväärtusest kõrgemaid dividende, kompenseerimaks investorile eelisaktsiate ostmist ülekursiga, nimetatakse mõnikord suureneva määraga eelisaktsiateks. Iga esmasemissiooni suureneva määraga eelisaktsiate allahindlus või ülekurss amortiseeritakse jaotamata kasumisse, kasutades sisemise intressimäära meetodit ning käsitades neid aktsiakasumi arvutamisel eelisaktsia dividendina.

16 Eelisaktsiaid võib tagasi osta, kui (majandus)üksus teeb aktsionäridele sellekohase pakkumise. Eelisaktsiate omanikele makstud tasu õiglase väärtuse ülejääk, mis ületab eelisaktsiate ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, on aktsionäride eelisaktsiatelt saadavat tulu ja kajastatakse (majandus)üksuse jaotamata kasumis. Emaettevõtte omakapitali lihtosaniku kasumi või kahjumi arvutamisel arvatakse see summa maha.

17 (Majandus)üksus võib mõjutada omanikke vahetama oma vahetatavaid eelisaktsiaid varem, tehes soodsaid muudatusi algsetesse vahetustingimustesse või makstes lisatasu. Lihtaktsiate õiglasest väärtusest ülejääv osa või muu tasu, mis on makstud üle algsetel vahetustingimustel emiteeritud lihtaktsia õiglase väärtuse, on eelisaktsiate omanike tulu ning see arvatakse maha emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvestamisel.

18 Summa, mille võrra eelisaktsiate ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab nende arveldamiseks makstud tasu õiglase väärtuse, võetakse arvesse emaettevõtte omakapitali lihtosanike kasumi või kahjumi arvutamisel.

Aktsiad

19 Baasaktsiakasumi arvutamisel tuleb lihtaktsiate arvuks võtta perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv.

20 Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu kasutamisel võib juhtuda, et aktsiakapitali suurus võib olla perioodi vältel muutunud, kuna käibel olnud aktsiate arv on mingil hetkel olnud suurem või väiksem. Perioodi jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv on perioodi algul käibel olnud lihtaktsiate arv, mida on korrigeeritud nende lihtaktsiate arvuga, mis on perioodi jooksul tagasi ostetud või emiteeritud, korrutatult ajateguriga. Ajategur on nende päevade arv, mil vaadeldavad aktsiad on käibel, jagatuna perioodi päevade koguarvuga; paljudel juhtudel piisab kaalutud keskmise mõistlikust ligikaudsest väärtusest.

21 Enamasti kaasatakse aktsiad kaalutud keskmise arvutamisse alates kuupäevast, millal tekkis nende eest tasumise nõue (mis tavaliselt on nende emiteerimise kuupäev), näiteks:

a) raha vastu emiteeritud lihtaktsiad kaasatakse siis, kui tekib vastav rahaline nõue;

b) lihtaktsiad, mis on emiteeritud liht- või eelisaktsiatelt teenitud dividendide vabatahtliku taasinvesteerimise tulemusena, kaasatakse dividendide reinvesteerimise päevast;

▼B

c) lihtaktsiad, mis on emiteeritud võlainstrumendi vahetamisel lihtaktsiate vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;

d) lihtaktsiad, mis on emiteeritud muude finantsinstrumentide intressi või põhisumma vastu, kaasatakse päevast, mil tekkepõhine intressiarvestus lõpetatakse;

e) lihtaktsiad, mis on emiteeritud ettevõtte kohustise vastu, kaasatakse väärtuspäevast;

f) lihtaktsiad, mis on emiteeritud tasuna mitterahalise vara omandamise eest, kaasatakse vara arvelevõtmise kuupäevast ja

g) lihtaktsiad, mis on emiteeritud (majandus)üksusele teenuste osutamise eest, kaasatakse siis, kui teenused on osutatud.

Lihtaktsiate kaasamise ajastus määratakse kindlaks nende emissioonireeglite ja -tingimustega. Emissiooniga seotud iga lepingu sisu tuleb asjakohaselt arvesse võtta.

▼M12

22 Äriühenduses üleantava tasu osana emiteeritud lihtaktsiad võetakse arvesse aktsiate kaalutud keskmise arvu arvutamisel alates omandamise kuupäevast. Põhjuseks on see, et sellest kuupäevast alates liidab omandaja omandatava kasumid ja kahjumid enda koondkasumiaruandesse.

▼B

23 Lihtaktsiad, mis emiteeritakse kohustuslikult vahetatava instrumendi vahetamisel, kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alates lepingu sõlmimise kuupäevast.

24 Tingimuslikult emiteeritavaid aktsiaid käsitatakse käibel olevatena ning need kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles kuupäevast, kui kõik vajalikud tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Need aktsiad, mis emiteeritakse ainult pärast teatud aja möödumist, ei ole tingimuslikult emiteeritavad aktsiad, kuna aja möödumine on kindel. Käibel olevaid lihtaktsiaid, mis on tingimuslikult tagastatavad (st tagasikutsumisel), ei käsitata käibel olevatena ning kaasatakse baasaktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui aktsiaid ei saa enam tagasi kutsuda.

25 Kehtetu

26 Perioodil ja kõikide teiste vaadeldavate perioodide jooksul käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu korrigeerimisel tuleb lähtuda sündmustest, välja arvatud potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine, mis muutsid käibel olnud lihtaktsiate arvu, ilma et oleks toimunud vastavat muutust ressursside osas.

27 Lihtaktsiaid võib emiteerida või käibel olevate lihtaktsiate arvu vähendada, ilma et toimuks vastavat muutust ressurssides. Näiteks:

a) kapitaliseerimine ehk fondiemissioon (mida mõnikord nimetatakse ka aktsiadividendiks);

b) mõne muu emissiooni boonusosa, näiteks boonusosa olemasolevatele aktsionäridele märkimisõiguse emissioonil;

c) aktsiatükeldus ja

d) aktsiate ühendamine.

▼B

28 Kapitaliseerimise ehk fondiemissiooni või aktsiatükelduse puhul emiteeritakse lihtaktsiaid olemasolevatele aktsionäridele täiendava tasuta. Seega suureneb käibel olevate lihtaktsiate arv, ilma et suureneksid ressursid. Enne sellist sündmust käibel olnud lihtaktsiate arvu korrigeeritakse vastavalt käibel olevate aktsiate arvu proportsionaalsele muutusele, nagu oleks sündmus toimunud varaseima hõlmatud perioodi alguses. Näiteks „kaks ühe vastu" fondiemissiooni puhul korrutatakse enne emissiooni käibel olnud lihtaktsiate arv kolmega, et saada lihtaktsiate uus koguarv, või kahega, et saada lisanduvate lihtaktsiate arv.

29 Lihtaktsiate ühendamine tavaliselt vähendab käibel olevate lihtaktsiate arvu, kuid samas ei toimu vastavat vähenemist ressurssides. Kui aga tulemuseks on aktsia tagasiost õiglase väärtusega, on käibel olevate lihtaktsiate arvu vähenemise põhjuseks ressursside vastav vähenemine. Selle üheks näiteks on aktsiate ühendamine ja erakorralise dividendi määramise kombinatsioon. Tehingu toimumise perioodil käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu korrigeeritakse vastavalt lihtaktsiate arvu vähenemisele alates erakorralise dividendi kajastamise kuupäevast.

Lahjendatud aktsiakasum

30 (Majandus)üksusel tuleb arvutada emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävа kasumi või kahjumi põhjal lahjendatud aktsiakasum; kaasates ka jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi, millele lihtaktsionäridel on õigus pretendeerida.

31 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit, korrigeerib (majandus)üksus emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit ning käibel olevate aktsiate kaalutud keskmist arvu vastavalt kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate mõjule.

32 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamise eesmärk on sarnane baasaktsiakasumi arvutamise eesmärgiga: väljendada iga lihtaktsia osa (majandus)üksuse tulemuslikkuses, samal ajal võttes arvesse kõik perioodil käibel olnud lahjendava potentsiaaliga lihtaktsiad. Selle tulemusena:

a) suurendatakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit selliste maksustamisjärgsete dividendide ja intresside võrra, mis on kajastatud perioodil seoses potentsiaalsete lahjendavate lihtaktsiatega, ning korrigeeritakse neid vastavalt muudele muutustele tulude ja kulude osas, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, ning

b) suurendatakse käibel olnud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu selliste täiendavate lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu võrra, mis oleksid kõigi lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel käibel olnud.

▼B

Kasum

33 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit korrigeerib (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 12 emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi vastavalt järgmiste maksustamisjärgsete näitajate mõjule:

a) dividendid või muud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud summad, mis on maha arvatud emaettevõtte lihtaktsionäridele jääva kasumi või kahjumi arvutamisel kooskõlas paragrahviga 12;

b) lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressid, mis on perioodi jooksul kajastatud, ja

c) kõik muud tuludes või kuludes aset leidvad muutused, mis tekiksid lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel.

34 Pärast seda kui potentsiaalsed lihtaktsiad on vahetatud lihtaktsiateks, ei esine enam paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolusid. Selle asemel osalevad uued lihtaktsiad emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Seega korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt arvutatud emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit paragrahvi 33 punktides a–c loetletud asjaolude ja nendega seonduvate maksude kohaselt. Potentsiaalsete lihtaktsiatega seonduvate kulude hulka arvatakse ka tehingukulutused ja allahindlused, mida arvestatakse sisemise intressimäära meetodi kohaselt (vt paragrahv 9 IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”, parandatud 2003).

35 Potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamine võib põhjustada muutusi tuludes või kuludes. Näiteks potentsiaalsete lihtaktsiatega seotud intressikulu vähenemine ja sellest tulenev kasumi suurenemine või kahjumi vähenemine võivad põhjustada töötajate kasumiosaluskavaga kohustuslikult seotud kulude suurenemist. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit vastavalt kõigile sellistele tulude või kulude muutustele.

Aktsiad

36 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks tuleb lihtaktsiate arvuks võtta lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mis on arvutatud paragrahvide 19 ja 26 kohaselt ning millele on liidetud selliste lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida emiteeritaks kõikide lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel lihtaktsiateks. Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad tuleb lugeda vahetatud lihtaktsiateks perioodi algul või kui hiljem, siis potentsiaalsete lihtaktsiate emiteerimise kuupäeval.

37 Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad määratakse kindlaks igaks esitatavaks perioodiks eraldi. Aasta algusest kuni ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestva perioodi sisse arvatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate arv ei ole sama, mis igasse vahearuandesse kaasatud lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate kaalutud keskmine.

▼B

38 Potentsiaalsed lihtaktsiad kaalutakse perioodi kohta, mil need käibel on. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis aruandeperioodi jooksul tühistatakse või aeguvad, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vaid perioodi selles osas, mil need käibel olid. Potentsiaalsed lihtaktsiad, mis on aruandeperioodil vahetatud lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse perioodi algusest kuni vahetamise kuupäevani; alates vahetamise kuupäevast kaasatakse saadud lihtaktsiad nii baasaktsiakasumi kui ka lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

39 Lihtaktsiate arv, mida võidaks emiteerida lahjendavate potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisel, määratakse kindlaks potentsiaalsete lihtaktsiate tingimuste põhjal. Kui eksisteerib mitu vahetusalust, võetakse arvutamisel aluseks potentsiaalsete lihtaktsiate omaniku seisukohast kõige soodsam vahetussuhe või täitmishind.

40 Tütarettevõte, ühisettevõte ja sidusettevõte võivad emiteerida teistele pooltele, välja arvatud emaettevõttele, ühisettevõtjale ja investorile, potentsiaalseid lihtaktsiaid, mida saab vahetada kas tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emaettevõtte, ühisettevõtja või investori (aruandva (majandus)üksuse) lihtaktsiateks. Kui nendel tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte potentsiaalsetel lihtaktsiatel on lahjendav mõju aruandva (majandus)üksuse baasaktsiakasumile, kaasatakse need lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse.

Lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad

41 Potentsiaalseid lihtaktsiaid tuleb käsitada lahjendavatena siis ja ainult siis, kui nende vahetamine lihtaktsiateks vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit.

42 (Majandus)üksus kasutab emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadava kasumi või kahjumi suurust kontrollnumbrina, määramaks kindlaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad. Emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadav kasum või kahjum korrigeeritakse paragrahvi 12 kohaselt ning jäetakse välja lõpetatud tegevusvaldkondi puudutav info.

43 Potentsiaalsed lihtaktsiad on mittelahjendavad, kui nende vahetamine lihtaktsiateks suurendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakasumit või vähendaks jätkuvatest tegevusvaldkondadest saadavat aktsiakahjumit. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamine ei eelda potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamist, kasutamist ega muid toiminguid, millel oleks mittelahjendav mõju aktsiakasumile.

44 Otsustamaks, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad või mittelahjendavad, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pigem eraldi kui üheskoos. Järjekord, milles potentsiaalseid lihtaktsiaid vaadeldakse, võib mõjutada seda, kas nad on lahjendavad või mitte. Seega, et baasaktsia lahjenemine oleks maksimaalne, vaadeldakse iga potentsiaalsete lihtaktsiate emissiooni või sarja pingereas kõige rohkem lahjendavast kõige vähem lahjendavani, st lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võetakse kõigepealt arvesse sellised

▼B

lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on madalaim kasum kasvuaktsia kohta ja seejärel sellised lahjendavad potentsiaalsed lihtaktsiad, millel on kõige kõrgem kasum kasvuaktsia kohta. Optsioonid ja ostutähed võetakse harilikult arvesse esimesena, kuna need ei mõjuta tehte lugejat.

Optsioonid, ostutähed ja nende ekvivalendid

45 Arvutades lahjendatud aktsiakasumit loeb (majandus)üksus oma lahjendavad optsioonid ja ostutähed täidetuks. Neist instrumentidest saadavat tulu käsitatakse perioodi keskmise turuhinnaga emiteeritud lihtaktsiatest saadava tuluna. Vahet emiteeritud lihtaktsiate arvu ja nende lihtaktsiate arvu vahel, mida oleks perioodil keskmise turuhinnaga emiteeritud, käsitatakse lihtaktsiate tasuta emissioonina.

46 Optsioonid ja ostutähed on lahjendavad, kui nad viiksid lihtaktsiate emissioonini perioodi keskmisest turuhinnast madalama hinnaga. Lahjendamise suurus võrdub lihtaktsia keskmise turuhinnaga aruandeperioodil, millest on lahutatud emissioonihind. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks peaksid potentsiaalsed lihtaktsiad sisaldama mõlemaid järgmisi elemente:

a) kokkulepe emiteerida teatav arv lihtaktsiaid nende perioodi keskmise turuhinnaga. Sellised lihtaktsiad loetakse õiglaselt hinnatuks ning nende mõju ei loeta lahjendavaks ega mittelahjendavaks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel jäetakse need kõrvale;

b) kokkulepe emiteerida ülejäänud lihtaktsiad tasuta. Sellised lihtaktsiad ei too sissetulekut ning neil pole mingit mõju käibel olevatest lihtaktsiatest saadavale kasumile ega kahjumile. Seega on sellised aktsiad lahjendavad ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lisatakse need käibel olevate lihtaktsiate arvule.

47 Optsioonidel ja ostutähtedel on lahjendav mõju vaid siis, kui lihtaktsiate keskmine turuhind perioodil ületab optsioonide või ostutähtede täitmishinna (st nad on „rahas”). Eelnevate perioodide aruannetes esitatud aktsiakasumit ei korrigeerita tagasiulatuvalt muutuste näitamiseks lihtaktsiate hinnas.

47A Aktsiaoptsioonidele ja teistele aktsiapõhiste maksete kokkulepetele, mille osas kehtib IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”, peab lõikes 46 viidatud emissioonihind ja lõikes 47 viidatud täitmishind hõlmama selliste (majandus)üksusele tulevikus tarnitavate kaupade ja teenuste õiglast väärtust, mis sisalduvad aktsiaoptsioonis või muus aktsiapõhise makse kokkuleppes.

48 Töötajatele kindlaksmääratud või kokkuleppeliste tingimustega aktsiaoptsioone ja garanteerimata lihtaktsiaid käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel optsioonidena, kuigi nende tingimuseks võib olla garanteerimine. Neid käsitatakse käibel olevatena alates võimaldamise kuupäevast. Tulemuslikkusel põhinevaid töötaja aktsiaoptsioone käsitatakse tingimuslikult emiteeritavate aktsiatena, kuna nende emissioon sõltub lisaks teatava aja möödumisele ka sellest, kas kindlaksmääratud tingimused on täidetud.

▼B

Vahetatavad instrumendid

49 Vahetatavate instrumentide lahjendav mõju kajastatakse lahjendatud aktsiakasumis paragrahvide 33 ja 36 kohaselt.

50 Vahetatavad eelisaktsiad on mittelahjendavad juhul, kui sellistelt aktsiatelt käesoleva perioodi eest välja kuulutatud või käesoleva perioodi jooksul vahetusega omandatavatelt lihtaktsiatelt kogunenud dividendid ületavad baasaktsiakasumi. Sarnaselt on ka konverteeritav võlg mittelahjendav juhul, kui selle intress (millest on maha arvatud maksud ning muud muutused tulus ja kulus) vahetusega omandatava lihtaktsia kohta ületab baasaktsiakasumi.

51 Vahetatavate eelisaktsiate tagasiost või vahetamine võib mõjutada vaid osa käibel olnud vahetatavatest eelisaktsiatest. Sellistel juhtudel kantakse mis tahes paragrahvis 17 mainitud ülejääv tasu nende aktsiate arvele, mis on tagasi ostetud või vahetatud, eesmärgiga teha kindlaks, kas käibele jäänud eelisaktsiad on lahjendavad. Tagasiostetud või vahetatud aktsiaid vaadeldakse eraldi neist aktsiatest, mis pole tagasi ostetud ega vahetatud.

Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad

52 Nagu baasaktsiakasumi arvutamiselgi, käsitatakse tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid käibel olevatena ning nad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse alles siis, kui tingimused on täidetud (st siis, kui sündmused on toimunud). Tingimuslikult emiteeritavad aktsiad kaasatakse perioodi algul (või kui hiljem, siis tingimusliku aktsialepingu kuupäeval). Kui tingimused ei ole täidetud, põhineb tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv, mis kaasatakse lahjendatud kasumi arvutamisse, nende aktsiate arvul, mida emiteeritaks, kui perioodi lõpp oleks tingimusliku perioodi lõpp. Korrigeerimine ei ole lubatud, kui tingimused ei ole tingimusliku perioodi lõppedes täidetud.

53 Kui teatava kasumi teenimine või püsiva kasumi säilitamine perioodil on tingimusliku emissiooni tingimuseks ja kui see teatav kasum on aruandeperioodi lõpuks küll teenitud, kuid seda peab säilitama veel ühe perioodi, siis käsitatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel täiendavaid aktsiaid käibel olevatena, kui mõju on lahjendav. Sellisel juhul võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui kasumi suurus aruandeperioodi lõpul oleks võrdne kasumiga tingimusliku perioodi lõpul. Kuna kasum võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.

54 Tingimuslikult emiteeritavate aktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest turuhinnast. Sellisel juhul, kui mõju on lahjendav, võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis oleks emiteeritud juhul, kui turuhind aruandeperioodi lõpul oleks võrdne turuhinnaga tingimusliku perioodi lõpul. Kui tingimuse aluseks on keskmine turuhind mingi sellise perioodi jooksul, mis lõpeb pärast aruandeperioodi lõppu, kasutatakse aruande hetkeks

▼B

möödunud perioodiosa keskmist. Kuna turuhind võib järgmistel perioodidel muutuda, ei võeta selliseid tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid baasaktsiakasumi arvutamisel arvesse enne tingimusliku perioodi lõppu, sest muidu poleks kõik vajalikud tingimused täidetud.

55 Tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv võib oleneda lihtaktsiate edaspidisest kasumist ja hinnast. Sellistel juhtudel võetakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatud lihtaktsiate arvu puhul aluseks mõlemad tingimused (st senine kasum ja turuhind viimase aruandeperioodi lõpul). Tingimuslikult emiteeritavaid lihtaktsiaid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse ei kaasata, välja arvatud juhul, kui mõlemad tingimused on täidetud.

56 Muudel juhtudel sõltub tingimuslikult emiteeritavate lihtaktsiate arv mõnest muust tingimusest kui kasum või turuhind (nt teatava arvu jaemüügikohtade avamine). Sellisel juhul, eeldades, et tingimuse praegune staatus püsib muutumatuna tingimusliku perioodi lõpuni, kaasatakse tingimuslikult emiteeritavad lihtaktsiad lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse vastavalt nende staatusele aruandeperioodi lõppedes.

57 Tingimuslikult emiteeritavad potentsiaalsed lihtaktsiad (v.a need, mille kohta kehtib tingimuslik aktsialeping, nt tingimuslikult emiteeritavad vahetatavad instrumendid) kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvestamisse järgmiselt:

a) (majandus)üksus määrab kindlaks, kas potentsiaalseid lihtaktsiaid võib pidada emiteeritavateks, võttes aluseks paragrahvide 52–56 kohaselt täpsustatud emiteerimistingimused; ja

b) kui neid potentsiaalseid lihtaktsiaid võiks kajastada lahjendatud aktsiakasumis, määrab (majandus)üksus kindlaks nende mõju lahjendatud aktsiakasumi arvutamisele, järgides seejuures optsioonide ja ostutähtede kohta käivaid sätteid paragrahvides 45–48, vahetatavaid instrumente puudutavaid sätteid paragrahvides 49–51, lihtaktsiates või rahas arveldada võivaid lepinguid puudutavaid sätteid paragrahvides 58–61 või muid asjakohaseid sätteid.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse täitmine või vahetamine toimunuks siiski ainult sel juhul, kui käibel olevad mittetingimuslikud sarnased potentsiaalsed lihtaktsiad on täidetuks või vahetatuks loetud.

Lepingud, mida võidakse arveldada lihtaktsiates või rahas

58 Kui (majandus)üksus on allkirjastanud lepingu, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt (majandus)üksuse soovile, eeldab (majandus)üksus, et leping arveldatakse lihtaktsiates, ning tulemusena saadud potentsiaalsed lihtaktsiad kaasatakse lahjendatud aktsiakasumis, kui mõju on lahjendav.

59 Kui selline leping esitatakse arvestuslikel eesmärkidel vara või kohustisena või kui sel on omakapitali ja kohustise komponent, peab (majandus)üksus korrigeerima lugejat vastavalt kasumi või kahjumi muutustele, mis oleks toimunud perioodi jooksul juhul, kui leping oleks tervikuna liigitatud omakapitaliinstrumendina. Nimetatud korrigeerimine sarnaneb paragrahvis 33 nimetatud vajalike korrigeerimistega.

▼B

60 Nende lepingute puhul, mida võib arveldada lihtaktsiates või rahas vastavalt omaniku soovile, kasutatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel sellist arveldust, mis on kõige lahjendavama mõjuga.

61 Näide lepingust, mida saab arveldada lihtaktsiates või rahas, on võlainstrument, mille lunastustähtajal saab (majandus)üksus piiramatu õiguse arveldada põhisumma rahas või oma lihtaktsiates. Teine näide on väljastatud müügioptsioon, millega selle omanik saab õiguse valida, kas arveldada lihtaktsiates või rahas.

Ostetud optsioonid

62 Ostetud müügioptsiooni ja ostetud ostuoptsiooni sarnaseid lepinguid (st optsioone (majandus)üksusele endale kuuluvatele lihtaktsiatele) ei kaasata lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna sel oleks mittelahjendav mõju. Müügioptsioon realiseeritakse ainult siis, kui täitmishind on kõrgem kui turuhind, ning ostuoptsioon ainult siis, kui täitmishind on madalam kui turuhind.

Väljastatud müügioptsioon

63 Lepingud, mille puhul (majandus)üksus peab oma aktsiad tagasi ostma, nagu näiteks väljastatud müügioptsioon ja forvardleping, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse siis, kui nende mõju on lahjendav. Kui need lepingud on aruandeperioodil „rahas” (st täitmis- või arveldushind on kõrgem kui perioodi keskmine turuhind), arvutatakse aktsiakasumi potentsiaalne lahjendav mõju järgmiselt:

a) eeldatakse, et perioodi algul emiteeritakse piisav arv lihtaktsiaid (perioodi keskmise turuhinnaga), et suurendada laekumit ja täita lepingu tingimusi;

b) eeldatakse, et emissioonilaekumit kasutatakse lepingu tingimuste täitmiseks (st lihtaktsiate tagasiostmiseks); ja

c) lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse kaasatakse täiendavaid lihtaktsiad (emiteeritavate lihtaktsiate arvu ja lepingu tingimuste täitmisel saadud lihtaktsiate arvu vahe).

TAGASIULATUV KORRIGEERIMINE

64 Kui käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arv suureneb fondiemissiooni või kapitaliseerimise, või aktsiatükeldamise tõttu, või kui käibel olevate lihtaktsiate arv väheneb aktsiate ühendamise tõttu, tuleb kõikide esitatavate perioodide osas baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutusi tagasiulatuvalt korrigeerida. Kui need muutused toimuvad pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, peavad aktsiakohased arvutused käesoleva perioodi ning nimetatud aruandes esitatud iga eelneva perioodi finantsaruannete tarvis põhinema aktsiate uuel arvul. Kui aktsiakohased arvutused peegeldavad muutusi aktsiate arvus, avalikustatakse see asjaolu. Lisaks korrigeeritakse kõigi esitatud perioodide kohta toodud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum vastavalt tagasiulatuvalt kajastatud vigade ja arvestusmeetodite muutuste korrigeerimiste mõjudele.

▼B

65 (Majandus)üksus ei korrigeeri mitte ühegi eelneva esitatava aruandeperioodi lahjendatud aktsiakasumit seoses muutustega aktsiakasumi arvutamisel kasutatud eeldustes ega seoses potentsiaalsete lihtaktsiate vahetamisega lihtaktsiateks.

ESITUSVIIS

66 (Majandus)üksus esitab ►M5 koondkasumi aruandes ◄ baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi, võttes aluseks emaettevõtte jätkuvatest tegevusvaldkondadest lihtaktsionäridele tekkiva kasumi või kahjumi ning sellise kasumi või kahjumi, mis on tekkinud iga erinevate kasumiosalusõigustega lihtaktsiate liigi kohta sellel perioodil. (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi iga esitatava perioodi kohta võrdselt rõhutatuna.

67 Aktsiakasum tuuakse ära iga perioodi kohta, mille kohta esitatakse ►M5 koondkasumi aruanne ◄. Kui vähemalt ühe perioodi kohta esitatakse ka lahjendatud aktsiakasum, siis tuleb see näitaja esitada kõikide perioodide kohta, isegi sellisel juhul, kui see võrdub baasaktsiakasumiga. Kui baasaktsiakasum ja lahjendatud kasum aktsia on võrdsed, võib neid ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitada ühel real.

▼M5

67A Juhul kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitab ta baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selles eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on nõutud paragrahvides 66 ja 67.

▼B

68 Lõpetatavatest tegevusvaldkondadest teatav (majandus)üksus avalikustab selliste tegevusvaldkondade baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või lisades.

▼M5

68A Juhul kui majandusüksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitab ta baas- ja lahjendatud aktsiakasumi lõpetatud tegevusvaldkondade suhtes, nagu on nõutud paragrahvis 68, selles eraldiseisvas kasumiaruandes või selle lisades.

▼B

69 (Majandus)üksus esitab baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi isegi siis, kui avalikustatavad summad on negatiivsed (aktsiakahjum).

AVALIKUSTAMINE

70 (Majandus)üksus avalikustab järgmise teabe:

a) summad, mida kasutatakse baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel lugejana, ja nende summade võrdlus emaettevõtte perioodi kasumi või kahjumiga. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;

▼B

b) lihtaktsiate kaalutud keskmine arv, mida kasutati baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel nimetajana, ja nende nimetajate võrdlus teineteisega. Seejuures tuleb võrdluses ära tuua aktsiakasumit mõjutava iga instrumendiliigi mõju eraldi;

c) instrumendid (sh tingimuslikult emiteeritavad aktsiad), mis võivad potentsiaalselt lahjendada baasaktsiakasumit kunagi tulevikus, kuid mida ei kaasatud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna vaadeldava(te)l perioodi(de)l oli nende mõju mittelahjendav;

d) lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiatega sooritatud tehingute kirjeldus, välja arvatud kooskõlas paragrahviga 64 arvestatavad tehingud, mis sooritatakse pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄ ning mis oleksid oluliselt muutnud perioodi lõpul käibel olevate lihtaktsiate või potentsiaalsete lihtaktsiate arvu, kui need tehingud oleksid toimunud enne aruandeperioodi lõppu.

71 Paragrahvi 70 punktis d mainitud tehingute näideteks on järgmised tehingud:

a) aktsiate emiteerimine raha eest;

b) aktsiate emissioon, kui saadavat tulu kasutatakse ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ tasumata võla tagasimaksmiseks või käibel olevate eelisaktsiate eest tasumiseks;

c) käibel olevate lihtaktsiate tagasiostmine;

d) ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ käibel olevate potentsiaalsete lihtaktsiate muutmine lihtaktsiateks vahetamise või märkimisõiguse kasutamise teel;

e) optsioonide, ostutähtede või vahetatavate instrumentide emiteerimine ja

f) selliste tingimuste täitmine, mille tulemusel emiteeritakse tingimuslikult emiteeritavaid aktsiad.

Aktsiakasumi summasid ei korrigeerita selliste tehingute suhtes, mis toimuvad pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄, sest sellised tehingud ei mõjuta selle kapitali mahtu, mida kasutati perioodi kasumi või kahjumi saamiseks.

72 Finantsinstrumendid ja muud lepingud, millest tulenevad potentsiaalsed lihtaktsiad, võivad sisaldada tingimusi, mis mõjutavad baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi mõõtmist. Need tingimused võivad kindlaks määrata, kas potentsiaalsed lihtaktsiad on lahjendavad, ja kui on, siis aitavad määrata nende mõju käibel olevate aktsiate kaalutud keskmisele arvule ning kõiki sellest tulenevaid korrigeerimisi lihtaktsionäridele jäävas kasumis või kahjumis. Selliste finantsinstrumentide ja muude lepingute tingimuste avalikustamine on soovitatav ka juhul, kui see pole kohustuslik (vt IFRS 7 „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave”).

▼B

73 Kui (majandus)üksus avalikustab lisaks baasaktsiakasumile ja lahjendatud aktsiakasumile muid summasid aktsia kohta, kasutades mingit muud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu, võetakse nende arvutamisel aluseks käesoleva standardi kohaselt arvutatud lihtaktsiate kaalutud keskmine arv. Nimetud komponendiga seotud baasaktsiakasum ja lahjendatud aktsiakasum avalikustatakse võrdselt rõhutatuna ja esitatakse lisades. (Majandus)üksus märgib ära murrulugeja(te) määramise alused ning selle, kas aktsia kohta toodud summad on maksustamiseelsed või -järgsed. Kui ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kasutatakse sellist komponenti, mis pole välja toodud eraldi kirjena, tuleb esitada kasutatud komponendi ja ►M5 koondkasumi aruandes ◄ esitatud kirje võrdlus.

▼M5

73A Paragrahv 73 rakendub samuti (majandus)üksusele, mis lisaks baas- ja lahjendatud aktsiakasumile avalikustab summad aktsia kohta, kasutades mingit muud eraldiseisvas kasumiaruandes (nagu on kirjeldatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81) esitatavat komponenti kui käesolevas standardis nõutu.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

74 Majandusüksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

74A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks lisati sellega paragrahvid 4A, 67A, 68A ja 73A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

TEISE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

75 Käesoleva standardiga asendatakse 1997. aastal välja antud IAS 33 „Aktsiakasum”.

76 Käesoleva standardiga asendatakse SIC 24 „Aktsiakasum – finantsinstrumendid ja muud lepingud, mida võidakse arveldada aktsiates”.

▼B

Lisa A

RAKENDUSJUHIS

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

EMAETTEVÕTTE KASUM VÕI KAHJUM

A1 Konsolideeritud finantsaruannetel põhineva aktsiakasumi arvutamisel käsitatakse emaettevõtte kasumi või kahjumina konsolideeritud (majandus)üksuse kasumit või kahjumit pärast selle korrigeerimist vastavalt ►**M11** mittekontrollivale osalusele ◄.

MÄRKIMISÕIGUSE EMISSIOONID

A2 Lihtaktsiate emissioon reeglina potentsiaalsete lihtaktsiate täitmisel või vahetamisel boonusosa ei sisalda. Põhjuseks on see, et potentsiaalsed lihtaktsiad emiteeritakse tavaliselt täisväärtuses, mis toob kaasa proportsionaalse muutuse (majandus)üksuse käsutuses olevates ressurssides. Märkimisõiguse emissiooni puhul on täitmishind sageli madalam kui aktsiate õiglane väärtus. Seega, nagu märgitud paragrahvi 27 punktis b, sisaldab selline märkimisõiguse emissioon boonusosa. Kui märkimisõiguse emissiooni pakutakse kõigile ►**M5** omanikele ◄, tuleb kõigile emissioonile eelnevate perioodide baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel võtta aluseks selliste lihtaktsiate arv, mis olid käibel enne nimetatud emissiooni, ning korrutada see järgmise teguriga:

Aktsia õiglane väärtus vahetult enne märkimisõiguse kasutamist

Aktsia teoreetiline väärtus märkimisõiguseta

Aktsia teoreetiline, märkimisõigust mittesisaldav õiglane väärtus arvutatakse nii, et märkimisõiguse kasutamisest saadavale laekumile liidetakse nende aktsiate turuväärtuse kogusumma, mis on leitud vahetult enne märkimisõiguse kasutamist ja tulemus jagatakse pärast märkimisõiguse kasutamist käibel olevate aktsiate arvuga. Kui märkimisõigustega kaubeldakse enne nende kasutamiskuupäeva avalikul väärtpaberiturul aktsiatest eraldi, siis määratakse vaadeldava arvutuse jaoks vajalik õiglane väärtus kindlaks viimase päeva lõpus, mil kaubeldi nii aktsiate kui ka märkimisõigusega.

KONTROLLNUMBER

A3 Illustreerimaks paragrahvides 42 ja 43 kirjeldatud kontrollnumbri kasutamist, oletagem, et (majandus)üksuse emaettevõtte kasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 4 800 rahaühikut, ([1]) emaettevõtte kahjum lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 7 200 rahaühikut, emaettevõtte kahjum 2 400 rahaühikut ning sel on 2 000 lihtaktsiat ja käibel 400 potentsiaalset lihtaktsiat. (Majandus)üksuse baasaktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on 2,40 rahaühikut, lõpetatavatest tegevusvaldkondadest 3,60 rahaühikut ning kahjum 1,20 rahaühikut. Nimetatud 400 potentsiaalset lihtaktsiat kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse, kuna tulemusena tekkiv 2,00 rahaühiku suurune aktsiakasum jätkuvatest tegevusvaldkondadest on lahjendav, eeldades,

([1]) Käesolevas juhises on rahalised summad fikseeritud rahaühikutes.

▼B

et need 400 potentsiaalset lihtaktsiat ei mõjuta kasumit või kahjumit. Kuna emaettevõtte jätkuvate tegevusvaldkondade kasum on kontrollnumber, kaasab (majandus)üksus muude aktsiakasumite arvutamisse ka need 400 potentsiaalset lihtaktsiat, isegi kui nii saadav aktsiakasum on mittelahjendava mõjuga võrreldavale baasaktsiakasumile, st aktsiakahjum on väiksem (lõpetatud tegevusvaldkondadest saadud aktsiakahjum 3,00 ja aktsiakahjum 1,00 rahaühikut).

LIHTAKTSIATE KESKMINE TURUHIND

A4 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks arvutatakse välja emiteeritavaks loetavate lihtaktsiate keskmine turuhind lihtaktsiate keskmise turuhinna põhjal perioodis. Teoreetiliselt võiks keskmise turuhinna kindlaks määramisel võtta arvesse (majandus)üksuse kõik turutehingud lihtaktsiatega. Praktikas on aga ka kuu või nädala keskmise hinna kasutamine asjakohane

A5 Üldiselt sobivad keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishinnad. Kui aga hinnad on väga kõikuvad, väljendab hinda paremini hindade keskmine. Keskmise turuhinna arvutamise meetodit tuleb kasutada järjekindlalt, välja arvatud juhtudel, kui see osutub tingimuste muutumise tõttu sobimatuks. Näiteks võib (majandus)üksus, kus on suhteliselt stabiilsete hindadega aastatel kasutatud keskmise turuhinna arvutamiseks turu sulgemishindu, võtta nende asemel aluseks hoopis keskmise hinna, kui hinnad hakkavad märkimisväärselt kõikuma ning turu sulgemishinnad ei annaks enam õiget ettekujutust keskmisest hinnast.

OPTSIOONID, OSTUTÄHED JA NENDE EKVIVALENDID

A6 Optsioone või ostutähti vahetatavate instrumentide ostmiseks peetakse täidetuks vahetatava instrumendi ostmisel alati, kui nii vahetatava instrumendi kui vahetuse teel omandatavate lihtaktsiate keskmine hind on kõrgem kui optsioonide või ostutähtede täitmishind. Täitmist ei eeldata aga siis, kui sarnaste käibel olevate vahetatavate instrumentide olemasolul ei eeldata ka nende vahetamist.

A7 Optsioonid või ostutähed võivad teha võimalikuks või kohustuslikuks võlakohustuse või (majandus)üksuse (või selle ema- või tütarettevõtte) muude instrumentide pakkumise täitmishinna täieliku või osalise tasumise. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel on nimetatud optsioonidel ja ostutähtedel lahjendav mõju juhul, kui a) perioodi asjassepuutuvate lihtaktsiate keskmine turuhind ületab täitmishinna või b) pakutava instrumendi müügihind on madalam kui see, millega instrumenti saaks pakkuda optsiooni või ostutähe lepingu korral ning sellest tulenev allahindlus määrab täitmisel omandatavate lihtaktsiate turuhinnast madalama efektiivse täitmishinna. Lahjendatud aktsiakasumi

▼B

arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning võlakohustused või muud instrumendid pakutuks. Kui raha pakkumine on optsiooni või ostutähe omanikule kasulikum ja kui leping seda lubab, eeldatakse raha pakkumist. Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse pakutuks, võetakse arvesse lugeja korrigeerimisel.

A8 Samamoodi toimitakse sarnaste eraldistega eelisaktsiate või teiste selliste instrumentide puhul, mille vahetusõigus lubab investoril maksta raha vastavalt soodsamale vahetussuhtele.

A9 Teatavate optsioonide või ostutähtede tingimustes võib sisalduda nõue, mille kohaselt tuleb nende instrumentide täitmisest saadavat tulu kasutada võla või muude (majandus)üksuse (või ema- või tütarettevõtte) instrumentide lunastamiseks. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel loetakse nimetatud optsioonid ja ostutähed täidetuks ning eeldatakse, et laekumit kasutatakse pigem võla lunastamiseks keskmise turuhinnaga kui lihtaktsiate ostmiseks. Nimetatud instrumentide eeldatavast täitmisest saadava laekumi osa, mis jääb üle pärast võla eeldatavast lunastamist, kaasatakse aga lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse (st seda summat eeldatakse kasutatuks lihtaktsiate tagasiostmisel). Intress (maksustamisjärgne) mis tahes võlalt, mida loetakse ostetuks, kaasatakse lugeja korrigeerimisse.

VÄLJASTATUD MÜÜGIOPTSIOON

A10 Illustreerimaks paragrahvi 63 rakendamist oletagem, et (majandus)üksusel on lihtaktsiatele väljastatud 120 müügioptsiooni täitmishinnaga 35 rahaühikut. Lihtaktsiate keskmine turuhind vaadeldaval perioodil on 28 rahaühikut. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldab (majandus)üksus seda, et ta emiteeris perioodi algul 150 aktsiat hinnaga 28 rahaühikut aktsia, et täita 4 200 rahaühiku suurust müügioptsiooni. Erinevus nende müügioptsiooni täitmiseks emiteeritud 150 lihtaktsia ja täitmisel saadud 120 lihtaktsia vahel (30 täiendavat lihtaktsiat) lisatakse nimetajale lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel.

TÜTARETTEVÕTETE, ÜHISETTEVÕTETE JA SIDUSETTEVÕTETE INSTRUMENDID

A11 Tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte potentsiaalsed lihtaktsiad, mida saab vahetada tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks või emaettevõtte, ühisettevõtja või investori (aruandva (majandus)üksuse) lihtaktsiateks, kaasatakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse järgmiselt:

a) Tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte emiteeritud instrumendid, mis annavad nende omanikele õiguse omandada tütarettevõtte, ühisettevõtmise või sidusettevõtte lihtaktsiaid, kaasatakse nimetatud üksuste lahjendatud aktsiakasumi arvutamisse. Seejärel kaasatakse nimetatud aktsiakasumi näitajad aruandva (majandus)üksuse aktsiakasumi arvutamisse, mille puhul võetakse aluseks aruandvale (majandus)üksusele kuuluvad tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte instrumendid.

▼B

b) Tütarettevõtte, ühisettevõtte ja sidusettevõtte instrumente, mida saab vahetada aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiateks, vaadeldakse lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega. Samuti vaadeldakse konsolideeritud lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel koos aruandva (majandus)üksuse potentsiaalsete lihtaktsiatega selliseid optsioone ja ostutähti, mida on tütarettevõte, ühisettevõte või sidusettevõte emiteerinud aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate ostmiseks.

A12 Määramaks mõju, mida tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte lihtaktsiateks vahetatavad aruandva (majandus)üksuse poolt välja antud instrumendid avaldavad aktsiakasumile, loetakse instrumendid vahetatuks ja lugeja (emaettevõtte lihtaktsionäridele jääv kasum või kahjum) vastavalt korrigeerituks kooskõlas paragrahviga 33. Lisaks neile korrigeerimistele korrigeeritakse lugejat vastavalt sellistele aruandva (majandus)üksuse kasumi või kahjumi muutustele (näiteks dividenditulu või kapitaliosaluse meetodil kajastatav tulu), mis toimusid seoses tütarettevõtte, ühisettevõtte või sidusettevõtte käibel olevate lihtaktsiate arvu suurenemisega eeldatud vahetamise tagajärjel. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel see nimetajat ei mõjuta, kuna aruandva (majandus)üksuse lihtaktsiate arv eeldataval vahetamisel ei muutuks.

LISAÕIGUSTEGA OMAKAPITALIINSTRUMENDID JA KAHETÜÜBILISED LIHTAKTSIAD

A13 Mõne (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hulka kuuluvad:

a) instrumendid, mis osalevad lihtaktsiate dividendide jaotamisel varem kindlaksmääratud valemi (näiteks kaks ühele) kohaselt, kusjuures mõningatel juhtudel on kindlaks määratud ka osaluse ülemine piir (näiteks maksimaalselt teatud summani aktsia kohta);

b) lihtaktsialiik, mille dividendimäär erineb teise lihtaktsialiigi omast, kuid millel puuduvad eelisõigused.

A14 Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel eeldatakse selliste paragrahvis A13 kirjeldatud instrumentide vahetamist, mille vahetamine lihtaktsiateks avaldab lahjendavat mõju. Selliste instrumentide puhul, mida ei saa ühegi liiki lihtaktsiateks vahetada, jaotatakse perioodi kasum või kahjum erinevate aktsialiikide ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentide vahel vastavalt nende õigustele saada dividende ja osaleda jaotamata kasumi jaotuses. Baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi arvutamiseks:

a) korrigeeritakse emaettevõtte lihtaktsionäridele jäävat kasumit või kahjumit (vähendatakse kasumit ja suurendatakse kahjumit) vastavalt perioodil iga aktsialiigi kohta välja kuulutatud dividendidele ja sellistele lepingupõhistele dividendidele (või lisaõigustega obligatsioonide intressile), mis tuleb perioodil maksta (näiteks väljamaksmata kumulatiivsed dividendid);

▼B

b) ülejäänud kasum või kahjum jaotatakse lihtaktsiatele ja lisaõigustega omakapitaliinstrumentidele, võttes arvesse iga instrumendi osalemist kasumis, nagu oleks ära jaotatud kogu aruandeperioodi kasum või kahjum. Igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum määratakse kindlaks dividendideks eraldatud summa ja lisaõigusele eraldatud summa liitmisel;

c) igale omakapitaliinstrumendi liigile jaotatud kogukasum või -kahjum jagatakse selliste käibel olevate instrumentide arvuga, millele kasum on jaotatud, määramaks kindlaks aktsiakasumit instrumendi puhul.

Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvatakse käibel olevate lihtaktsiate hulka kõik eeldatavasti emiteeritud potentsiaalsed lihtaktsiad.

OSALISELT TASUTUD AKTSIAD

A15 Kui lihtaktsiad on emiteeritud, kuid nende eest pole täielikult tasutud, käsitletakse neid baasaktsiakasumi arvutamisel lihtaktsia osana sel määral, mil neil oli õigus perioodil dividendidele, võrreldes täielikult tasutud lihtaktsiaga.

A16 Sel määral, mil osaliselt tasutud aktsiatel pole perioodil õigust dividende saada, käsitletakse neid lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel ostutähtede ja optsioonide ekvivalentidena. Tasumata osa käsitatakse kui lihtaktsiate ostmiseks kasutatud laekumi näitajat. Lahjendatud aktsiakasumi arvutamisel arvesse võetud aktsiate arv võrdub märgitud aktsiate ja ostetuks loetud aktsiate arvu vahega.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 34

Vahefinantsaruandlus

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada miinimumnõuded vahefinantsaruannete sisule ja sätestada kajastamis- ja mõõtmispõhimõtted täismahus või lühendatud vahearuannetes. Õigeaegne ja usaldusväärne vahefinantsaruandlus võimaldab investoritel, võlausaldajatel ja teistel kasutajatel paremini mõista (majandus)üksuse võimet luua tulu ja rahavoogusid ning (majandus)üksuse finantsseisundit ja likviidsust.

RAKENDUSALA

1 Käesolevas standardis ei sätestata, millised (majandus)üksused, kui tihti, või millise aja jooksul pärast vahearuande perioodi lõppu peavad vahefinantsaruandeid esitama. Samas nõuavad valitsused, väärtpaberiinspektsioonid, börsid ja raamatupidamisorganisatsioonid sageli (majandus)üksustelt, mille võlakirjade või aktsiatega avalikult kaubeldakse, vahefinantsaruannete avaldamist. Käesolevat standardit rakendatakse, kui (majandus)üksus on kohustatud avaldama või otsustanud avaldada vahefinantsaruande vastavalt rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele. Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Komitee (*) soovitab (majandus)üksustel, kelle väärtpaberitega avalikult kaubeldakse, esitada vahefinantsaruandeid, mis on koostatud vastavalt käesoleva standardiga kehtestatud kajastamis-, mõõtmis- ja avalikustamispõhimõtetele. Täpsemalt soovitatakse (majandus)üksustel, mille väärtpaberitega avalikult kaubeldakse:

a) esitada vahefinantsaruanded vähemalt nende majandusaasta esimese poolaasta lõpu seisuga ja

b) teha vahefinantsaruanded kättesaadavaks hiljemalt 60 päeva jooksul pärast vahearuande perioodi lõppu.

2 Iga finantsaruande puhul hinnatakse eraldi selle vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, olenemata sellest, kas tegemist on aastaaruande või vahearuandega. Asjaolu, et (majandus)üksus ei ole konkreetse majandusaasta jooksul vahefinantsaruandeid esitanud või on esitanud vahefinantsaruanded, mis ei ole vastavuses käesoleva standardiga, ei välista (majandus)üksuse aruandeaasta finantsaruannete vastavust rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, kui need muidu on vastavuses.

3 Kui (majandus)üksuse vahefinantsaruanne vastab rahvusvahelistele finantsaruandlusstandarditele, peab see vastama kõikidele käesoleva standardi nõuetele. Sellega seoses nõutakse paragrahvis 19 teatud teabe avalikustamist.

MÕISTED

4 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

(*) Rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite komitee muudeti rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukoguks, mis alustas tegevust 2001.aaastal.

▼B

Vahearuande periood on aruandeperiood, mis on lühem, kui täispikk majandusaasta.

▼M5

Vahefinantsaruanne on finantsaruanne, mis sisaldab vaheperioodi kohta kas finantsaruannete tervikkomplekti (nagu on sätestatud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) või lühendatud finantsaruannet (nagu on sätestatud käesolevas standardis).

▼B

VAHEFINANTSARUANDE SISU

▼M5

5 IAS 1 (parandatud 2007) määratleb, et finantsaruannete tervikkomplekt koosneb järgmistest osadest:

a) finantsseisundi aruanne perioodi lõpus;

b) perioodi koondkasumi aruanne;

c) perioodi omakapitali muutuste aruanne;

d) perioodi rahavoogude aruanne;

e) lisad, mis koosnevad oluliste arvestusmeetodite kokkuvõttest ja teistest selgitavatest lisadest;

f) finantsseisundi aruanne varasema võrdlusperioodi alguses, mil (majandus)üksus rakendab arvestusmeetodit tagasiulatuvalt või korrigeerib oma finantsaruannetes objekte tagasiulatuvalt või liigitab oma finantsaruannetes objekte ringi.

▼B

6 Aja ja kulude kokkuhoiu eesmärgil ning vältimaks juba esitatud informatsiooni kordamist, võib (majandus)üksus olla kohustatud esitama või ta võib esitada ►M5 vahearuandeperioodi lõpus ◄ majandusaasta aruandega võrreldes vähem informatsiooni. Käesoleva standardiga kehtestatakse miinimumnõuded sellise vahefinantsaruande sisule, mis koosneb lühendatud finantsaruannetest ja valitud selgitavatest lisadest. Vahefinantsaruande eesmärgiks on esitada andmeid, mis täiendavad viimast aruandeaasta finantsaruannete tervikkomplekti. Sellest tulenevalt keskendub see uutele tegevustele, sündmustele ja asjaoludele ning varem esitatud informatsiooni ei korrata.

7 Käesoleva standardiga ei keelata ega taunita (majandus)üksuse poolt finantsaruannete tervikkomplekti esitamist vahefinantsaruandena (nagu on kirjeldatud IAS 1-s) lühendatud finantsaruannete ja valitud selgitavate lisade asemel. Samuti ei keelata ega taunita käesoleva standardiga (majandus)üksuse poolt täiendavate kirjete või valikuliste selgitavate lisade esitamist lühendatud vahefinantsaruannetes lisaks käesoleva standardiga nõutavatele minimaalsetele kirjetele ja selgitavatele lisadele. Käesolevas standardis esitatud kajastamise ja mõõtmise juhised kehtivad ka täismahus finantsaruannetele, mis on koostatud vahearuande perioodi kohta, mis peavad sisaldama kogu käesoleva standardiga nõutud avalikustatavat teavet (eriti paragrahvis 16 loetletud valitud lisades avalikustatavat teavet) ning ka teistes standardites nõutut.

▼B

Vahefinantsaruande miinimumkomponendid

8 Vahefinantsaruanne koosneb vähemalt järgmistest komponentidest:

▼M5

a) lühendatud finantsseisundi aruanne;

b) lühendatud koondkasumi aruanne, mis esitatakse kas:

i) lühendatud eraldiseisva aruandena; või

ii) lühendatud eraldiseisva kasumiaruandena ja lühendatud koondkasumi aruandena;

c) lühendatud omakapitali muutuste aruanne;

d) lühendatud rahavoogude aruanne; ja

e) valitud selgitavad lisad.

8A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitab ta lühendatud vaheinformatsiooni selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

Vahefinantsaruannete vorm ja sisu

9 Kui (majandus)üksus avaldab vahefinantsaruandes finantsaruannete tervikkomplekti, vastab nende vorm ja sisu IAS 1 nõuetele finantsaruannete tervikkomplekti kohta.

10 Kui (majandus)üksus avaldab vahefinantsaruandes lühendatud finantsaruannete komplekti, peavad need lühendatud aruanded sisaldama vähemalt kõiki alapealkirju ja vahesummasid, mis esitati viimases aruandeaasta finantsaruandes, ning valitud selgitavaid lisasid vastavalt käesoleva standardi nõuetele. Täiendavaid kirjeid või lisasid lisatakse juhul, kui nende puudumisel oleks lühendatud vahefinantsaruanne eksitav.

▼M8

11 Vaheperioodi kasumi või kahjumi komponente sisaldavas aruandes esitab (majandus)üksus baasaktsiakasumi ja lahjendatud aktsiakasumi selle perioodi kohta, kui (majandus)üksus on IAS 33 *Aktsiakasum* reguleerimisalas ([1])

▼M5

11A Juhul kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on sätestatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitab ta baas- ja lahjendatud aktsiakasumi selles kasumiaruandes.

([1]) See paragrahv muudeti 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega*, et selgitada IAS 34 rakendusala.

▼B

►M5 12 IAS 1 (parandatud 2007) annab juhised finantsaruannete struktuuri kohta. ◄ IAS 1 rakendamise juhised toovad näiteid ►M5 finantsseisundi aruande ◄, ►M5 koondkasumi aruande ◄ ja omakapitali muutuste aruande erinevate esitusviiside kohta.

▼M5

_____

▼B

14 (Majandus)üksus koostab konsolideeritud vahefinantsaruande, kui (majandus)üksuse viimased aruandeaasta finantsaruanded olid konsolideeritud aruanded. Emaettevõtte konsolideerimata finantsaruanded ei ole järjepidevad ega võrreldavad konsolideeritud finantsaruannetega viimases aruandeaasta finantsaruandes. Kui (majandus)üksuse aruandeaasta finantsaruanne sisaldas konsolideeritud finantsaruannetele lisaks ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, ei nõuta ega keelata käesoleva standardiga emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannete lisamist (majandus)üksuse vahefinantsaruandele.

Valitud selgitavad lisad

15 (Majandus)üksuse vahefinantsaruande kasutajal on juurdepääs ka selle (majandus)üksuse viimasele aruandeaasta finantsaruandele. Seetõttu ei ole vahefinantsaruande lisades vaja kajastada viimase aruandeaasta finantsaruande lisades juba kajastatud informatsiooni suhteliselt ebaolulisi täiendusi. Vahearuande kuupäeval on kasulikum selgitada neid sündmusi ja tehinguid, mis on olulised, et mõista pärast viimase aruandeaasta finantsaruande kuupäeva toimunud muutusi (majandus)üksuse finantsseisundis ja -tulemuses.

16 Vahefinantsaruannete lisades esitab (majandus)üksus vähemalt järgmise informatsiooni, kui see on oluline ja seda ei ole avalikustatud vahefinantsaruande muudes osades. Üldjuhul peab selle informatsiooni esitama kumulatiivselt majandusaasta algusest vahefinantsaruande kuupäevani. Kuid majandusüksus avalikustab ka kõik need sündmused ja tehingud, mis on olulised käesoleva vahearuande perioodi mõistmiseks:

a) kinnitus selle kohta, et vahefinantsaruandes järgitakse samu arvestuspõhimõtteid ja -meetodeid kui viimastes aruandeaasta finantsaruannetes või, kui neid põhimõtteid ja meetodeid on muudetud, siis muudatuse kirjeldus ja mõju;

b) selgitavad kommentaarid vahearuande perioodi tegevuse hooajalisuse või tsüklilisuse kohta;

c) sündmuste iseloomustus ja suurus, mis mõjutavad varasid, kohustusi, omakapitali, puhaskasumit või rahavoogusid ning, mis on ebatavalised oma iseloomu, suuruse või esinemise sageduse tõttu;

d) käesoleva majandusaasta eelmistel vahearuande perioodidel või eelmisel majandusaastatel kajastatud hinnangute muutuste olemus ja summa, kui neil on oluline mõju käesolevale vahearuande perioodile;

e) võlakirjade ja omakapitaliväärtpaberite emiteerimine, tagasiostmine ja tagasimaksed;

▼B

f) makstud dividendid (kogusummas või aktsia kohta) eraldi lihtaktsiate ja muude aktsiate lõikes;

g) järgmine informatsioon segmentide kohta (lisa segmendi informatsiooni kohta on (majandus)üksuse vahefinantsaruandes nõutav vaid juhul, kui vastavalt IFRS 8-le „Tegevussegmendid" nõutakse (majandus)üksuselt segmendi informatsiooni avalikustamist aruandeaasta finantsaruannetes):

i) (majandus)üksusevälistelt klientidelt teenitud tulu, kui see sisaldub segmendi kasumis või kahjumis, mida (kõrgeim (äri) tegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab, või mida muul viisil kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt esitatakse;

ii) segmentidevahelised tulud, kui need sisalduvad segmendi kasumis või kahjumis, mida kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja läbi vaatab, või mida muul viisil kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt esitatakse;

iii) segmendi kasum või kahjum;

iv) selliste varade kogusumma, mille viimastes aruandeaasta finantsaruannetes avaldatud summad on oluliselt muutunud;

v) viimaste aruandeaasta finantsaruannetega võrreldes segmentideks jagunemises või segmendi kasumi või kahjumi mõõtmise aluses esinenud erinevuste kirjeldus;

vi) avalikustatavate segmentide kasumi või kahjumi võrdlus (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga enne maksukulu (-tulu) ja lõpetatud tegevusvaldkondi. Kui aga (majandus)üksus jaotab avalikustatavatele segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib (majandus)üksuse segmentide kasumi või kahjumi kogusummad esitada võrdlevalt majandusüksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid. Olulised täpsustavad andmed tuleb antud lisas eraldi välja tuua ning nende kohta esitada selgitused.

h) vahearuande perioodi lõpule järgnevad olulised sündmused, mida ei ole kajastatud vahearuande perioodi finantsaruannetes;

▼M12

i) vahearuande perioodil (majandus)üksuse koosseisus toimunud muutuste mõju, kaasa arvatud äriühendused, tütarettevõtete üle kontrolli saavutamine või kaotamine ning pikaajalised investeeringud, ümberstruktureerimised ja lõpetatud tegevusvaldkonnad. Äriühenduste puhul avalikustab (majandus)üksus teabe, mille avalikustamist nõutakse IFRS 3-ga *Äriühendused;* ja

▼B

j) muutused tingimuslikes kohustistes ja tingimuslikes varades alates eelmise ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

17 Näiteid avalikustatavast teabest, mida nõutakse paragrahvis 16, on kirjeldatud allpool. Konkreetsed ►M5 IFRSid ◄ annavad juhiseid mitmete allpool loetletud objektide avalikustatava teabe suhtes:

a) varude allahindlus netorealiseerimisväärtuseni ja selliste allahindluste tühistamine;

▼B

b) materiaalsete põhivarade, immateriaalsete varade või teiste varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine ja sellise vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine;

c) ümberstruktureerimise kulutusteks tehtud eraldiste tühistamine;

d) materiaalsete põhivarade omandamine ja müük;

e) siduvad kohustused materiaalsete põhivarade ostmiseks;

f) kohtuvaidlustega kaasnevad arveldused;

g) eelnevate perioodide vigade korrigeerimised;

h) kehtetu;

i) laenukohustuse täitmata jätmine või laenulepingu rikkumine, mida pole ►M5 aruandeperioodi lõpuks ◄ või enne seda kõrvaldatud, ja

j) seotud osapoolte vahelised tehingud.

18 Muud standardid määratlevad nõuded finantsaruannetes avalikustatava teabe kohta. Finantsaruannete all peetakse antud kontekstis silmas finantsaruannete tervikkomplekte, mis üldjuhul sisalduvad aruandeaasta finantsaruandes või vahel ka muudes aruannetes. Välja arvatud paragrahvi 16 punktis i nimetatud nõuded, ei ole teiste standarditega nõutud teabe avalikustamine kohustuslik, kui (majandus)üksuse vahefinantsaruanne sisaldab vaid lühendatud finantsaruandeid ja valitud selgitavaid lisasid, mitte finantsaruannete tervikkomplekti.

IFRS-idele vastavuse avalikustamine

19 Kui (majandus)üksuse vahefinantsaruanne on vastavuses käesoleva standardiga, avalikustatakse see asjaolu. Vahefinantsaruannet tohib nimetada standarditega vastavuses olevaks ainult siis, kui see vastab kõikidele rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite nõuetele.

Perioodid, mille kohta tuleb esitada vahefinantsaruanded

20 Vahearuanded sisaldavad vahefinantsaruandeid (lühendatud või täismahus) järgmiste perioodide kohta:

a) ►M5 finantsseisundi aruanne ◄ käesoleva vahearuande perioodi lõpu seisuga ja võrdlev ►M5 finantsseisundi aruanne ◄ vahetult eelnenud majandusaasta lõpu seisuga;

▼M5

b) koondkasumi aruanded käesoleva vaheperioodi kohta ning kumulatiivselt käesoleva majandusaasta algusest saadik ja vahetult eelnenud majandusaasta võrdlevad koondkasumi aruanded võrreldavate vaheperioodide kohta (käesolev ja kumulatiivselt aasta algusest saadik). IAS 1 (parandatud 2007) kohaselt, võib vahearuanne iga perioodi kohta esitada kas eraldiseisva koondkasumi aruande või aruande, mis näitab kasumi või kahjumi komponente (eraldiseisev kasumiaruanne) ja teise aruande, mis algab kasumi või kahjumiga ja näitab muu koondkasumi komponente (koondkasumi aruanne).

▼B

c) kumulatiivne omakapitali muutuste aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta ja

▼B

d) kumulatiivne rahavoogude aruanne käesoleva majandusaasta algusest vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ koos võrdleva aruandega vahetult eelnenud majandusaasta sama perioodi kohta.

21 (Majandus)üksusel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, võib olla kasulik esitada finantsinformatsiooni vahearuande ►M5 aruandeperioodi lõpule ◄ eelneva 12 kuu kohta ja võrdlusandmed selle eelneva 12-kuulise perioodi kohta. Seetõttu soovitatakse (majandus)üksustel, mille äritegevus on väga hooajalise iseloomuga, avalikustada lisaks eelmises paragrahvis nõutud informatsioonile ka sellist informatsiooni.

22 Lisas A on toodud näited perioodidest, mida peab esitama (majandus)üksus, kes koostab aruandeid kord poolaastas ja (majandus)üksus, kes koostab aruandeid kord kvartalis.

Olulisus

23 Otsustamaks, kuidas objekti vahefinantsaruannetes kajastada, mõõta, liigitada või avalikustada, hinnatakse nende olulisust vahearuande perioodi finantsinformatsiooni suhtes. Olulisuse hindamisel peetakse silmas seda, et mõõtmised vahearuannetes võivad toetuda hinnangutele suuremal määral, kui majandusaasta finantsandmete mõõtmised.

24 IAS 1-s ja IAS 8-s „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” loetakse objekti oluliseks, kui selle puudumine või väärkajastamine võiks mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid. IAS 1-s nõutakse oluliste objektide eraldi kajastamist, kaasa arvatud (näiteks) lõpetatud tegevusvaldkonnad, ja IAS 8-s nõutakse arvestushinnangute muutuste, vigade ja arvestusmeetodite muutuste avalikustamist. Need kaks standardit ei sisalda olulisust käsitlevaid kvantitatiivseid juhiseid.

25 Kuna olulisuse määramine on alati hinnanguline, võetakse käesolevas standardis vahearuande perioodi informatsiooni kajastamise ja avalikustamise otsuste aluseks sama perioodi andmed, et vahearuande arvnäitajad oleksid mõistetavad. Et vältida eksitavaid järeldusi, mis võivad tuleneda informatsiooni avalikustamata jätmisest, kajastatakse ja avalikustatakse näiteks ebatavalised objektid, muutused arvestusmeetodites või -hinnangutes ja vead lähtuvalt nende olulisusest vahearuande perioodi informatsiooni suhtes. Põhieesmärk on kindlustada, et vahefinantsaruanne sisaldab kogu informatsiooni, mis on oluline (majandus)üksuse vahearuande perioodi finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks.

ARUANDEAASTA FINANTSARUANNETES AVALIKUSTATAV INFORMATSIOON

26 Kui majandusaasta viimasel vahearuande perioodil muudetakse oluliselt varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangulisi summasid, kuid selle viimase vahearuande perioodi kohta eraldi finantsaruannet ei avalikustata, avalikustatakse hinnangutes tehtud muutuse sisu ja summa antud aruandeaasta finantsaruannete lisas.

▼B

27 IAS 8-s nõutakse hinnangu muutuse sisu ja (kui võimalik) summa avalikustamist, kui sellel on oluline mõju käesolevale perioodile või eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Käesoleva standardi paragrahvi 16 punktis d nõutakse sarnast avalikustamist ka vahefinantsaruandes. Näideteks on majandusaasta varasemates vahearuannetes kajastatud hinnangute muutused viimasel vahearuande perioodil, mis on seotud varude allahindluste, ümberstruktureerimiste või vara väärtuse langusest tulenevate kahjumitega. Eelmises paragrahvis toodud avalikustamise nõue on vastavuses IAS 8 nõudega ja see on sihilikult piiratud ulatusega, hõlmates vaid hinnangu muutust. (Majandus)üksuselt ei nõuta aruandeaasta finantsaruannetesse täiendava vahearuande perioodi finantsinformatsiooni lisamist.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

Aruandeaastaga samad arvestusmeetodid

28 (Majandus)üksus rakendab vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, välja arvatud pärast viimaste aruandeaasta finantsaruannete kuupäeva tehtud muutused arvestusmeetodites, mille mõju avaldub järgmistes aruandeaasta finantsaruannetes. (Majandus)üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, poolaastas või kvartalis) ei mõjuta siiski aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahearuande mõõtmisi kumulatiivselt aasta algusest.

29 Nõue, et (majandus)üksus kasutaks vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid, mida kasutatakse ka aruandeaasta finantsaruannete koostamisel, võib jätta mulje nagu viidaks vahearuande perioodi mõõtmised läbi nii nagu iga vahearuande periood oleks iseseisev aruandeperiood. Ehkki sätestatakse, et (majandus)üksuse aruandluse sagedus ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist, tunnistatakse paragrahvis 28, et vahearuande periood on osa pikemast majandusaastast. Mõõtmised, mis on tehtud kumulatiivselt aasta algusest ►**M5** aruandeperioodi lõpuni ◄, võivad kaasa tuua jooksva majandusaasta eelnevatel vahearuande perioodidel esitatud summadega seotud hinnangute muutusi. Kuid varade, kohustiste, tulude ja kulude kajastamise põhimõtted on vahearuande perioodidel samad, nagu aruandeaasta finantsaruannetes.

30 Näide:

a) vahearuande perioodil varude allahindluse, ümberstruktureerimise ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise põhimõtted on samad, mida (majandus)üksus kasutaks aruandeaasta finantsaruannete koostamisel. Kui aga selliseid objekte kajastatakse ja mõõdetakse ühel vahearuande perioodil ja selle majandusaasta järgmisel vahearuande perioodil hinnang muutub, korrigeeritakse hilisemal vahearuande perioodil esialgset hinnangut tekkepõhiselt täiendava kahjumi kajastamise või eelnevalt kajastatud summa tühistamise teel;

b) kulutus, mis ei vasta vahearuande perioodi lõpus vara mõistele, ei kanta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ edasi ei selleks, et oodata ära tuleviku informatsioon selle kohta, kas see vastab vara mõistele ega selleks, et ühtlustada tulusid majandusaasta vahearuande perioodide lõikes, ja

▼B

c) tulumaksukulu kajastatakse igal vahearuande perioodil terve majandusaasta eeldatava kaalutud keskmise tulumaksumäära parima hinnangu alusel. Kui hinnang majandusaasta tulumaksu määra osas muutub, võib osutuda vajalikuks ühes vahearuande perioodis arvestatud tekkepõhise tulumaksukulu korrigeerimine sama majandusaasta järgmisel vahearuande perioodil.

31 Vastavalt „Raamatupidamisaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetele" (edaspidi „Raamistik") on kajastamine „protsess, mille käigus viiakse ►M5 finantsseisundi aruandesse ◄ või ►M5 koondkasumi aruandesse ◄ objekt, mis vastab komponendi mõistele ja kajastamiskriteeriumite nõuetele". Varade, kohustiste, tulude ja kulude mõisted on kajastamise seisukohast üliolulised ►M5 nii iga-aastase- kui vahefinantsaruande aruandeperioodide lõpus ◄.

32 Varade suhtes kehtivad nii ►M5 vahearuandeperioodide lõpus ◄ kui (majandus)üksuse majandusaasta lõppkuupäeval samad tulevase majandusliku kasu testid. Kulutused, mis oma olemuse tõttu ei vasta varana kajastamise nõuetele majandusaasta lõpus, ei vasta varana kajastamise nõuetele ka ►M5 vahearuandeperioodide lõpus ◄. Samuti väljendab ka kohustis ►M5 vahearuandeperioodi lõpus ◄ olemasolevat kohustust sellel kuupäeval, nagu ka ►M5 iga-aastase aruandeperioodi lõpus ◄.

33 Tulude ja kulude oluline tunnus on see, et nendega seotud varade ja kohustiste sissevood ja väljavood on juba toimunud. Kui need sissevood ja väljavood on toimunud, kajastatakse ka nendega seotud tulud ja kulud; vastasel juhul neid ei kajastata. „Raamistikus" sätestatakse, et „kulud kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kui on toimunud tulevase majandusliku kasu vähenemine seoses vara vähenemisega või kohustise suurenemisega, mida saab usaldusväärselt mõõta… „Raamistikus" ei lubata ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ selliste objektide kajastamist, mis ei vasta varade või kohustiste mõistele."

34 Kord aastas aruandev (majandus)üksus saab oma finantsaruannetes kajastatud varade, kohustiste, tulude, kulude ja rahavoogude mõõtmisel arvesse võtta informatsiooni, mis on kättesaadav kogu majandusaasta jooksul. Mõõtmised hõlmavad sisuliselt majandusaasta algusest ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestvat perioodi.

35 Kord poolaastas aruandev (majandus)üksus saab oma finantsaruannetes esimese kuue kuu kohta mõõtmisi tehes kasutada informatsiooni, mis on kättesaadav poolaastaks või pisut hiljem, ja 12-kuulise perioodi osas informatsiooni, mis on kättesaadav aasta lõpuks või pisut hiljem. Kahtteist kuud hõlmavad mõõtmised peegeldavad ka võimalikke muutusi esimese kuue kuu kohta esitatud summadega seotud hinnangutes. Esimese kuue kuu vahefinantsaruandes esitatud summasid tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.

▼B

36 (Majandus)üksus, mis esitab aruandeid tihedamini kui kord poolaastas, mõõdab tulusid ja kulusid majandusaasta algusest ►M5 aruandeperioodi lõpuni ◄ kestva perioodi alusel iga vahearuande perioodi kohta, kasutades iga finantsaruande koostamise hetkeks olemasolevat informatsiooni. Käesoleval vahearuande perioodil kajastatud tulude ja kulude summad peegeldavad ka võimalikke muutusi majandusaasta varasemate vahearuande perioodide summadega seotud hinnangutes. Eelnevatel vahearuande perioodidel kajastatud summasid tagasiulatuvalt ei korrigeerita. Samas nõutakse paragrahvi 16 punktis d ja paragrahvis 26 hinnangutes toimunud oluliste muutuste sisu ja summade avalikustamist.

Hooajalised, tsüklilised või juhuslikud tulud

37 Majandusaasta jooksul saadud hooajalisi, tsüklilisi või juhuslikke tulusid ei kajastata ette või lükata edasi, kui sellised ettekajastamised või edasilükkamised ei oleks asjakohased (majandus)üksuse majandusaasta lõpus.

38 Näideteks on dividenditulu, litsentsitasud (rojaltid) ja sihtfinantseerimine. Mõnede (majandus)üksuste tulu on majandusaasta teatud vahearuande perioodidel järjepidevalt suurem kui teistel vahearuande perioodidel, näiteks edasimüüjate hooajaline müügitulu. Sellist tulu kajastatakse tekkepõhiselt.

Majandusaasta jooksul ebaregulaarselt tehtavad kulutused

39 Kulutusi, mida tehakse ebaregulaarselt (majandus)üksuse majandusaasta jooksul, kajastatakse vahearuande koostamisel ette või nende kajastamine lükatakse edasi siis ja ainult siis, kui antud liiki kulu ettekajastamine või edasilükkamine oleks asjakohane ka majandusaasta lõpul.

Kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete rakendamine

40 Lisas B tuuakse näiteid paragrahvides 28–39 sätestatud üldiste kajastamis- ja mõõtmispõhimõtete kohta.

Hinnangute kasutamine

41 Vahefinantsaruandes kasutatavad mõõtmisprotseduurid kavandatakse nii, et need tagavad informatsiooni usaldusväärsuse ja kogu (majandus)üksuse finantsseisundi ja -tulemuse mõistmiseks olulise finantsinformatsiooni nõuetekohase avalikustamise. Ehkki nii aruandeaasta finantsaruannetes kui vahefinantsaruannetes põhinevad mõõtmised sageli põhjendatud hinnangutel, nõuab vahefinantsaruannete koostamine üldjuhul rohkem hindamismeetodite kasutamist kui aruandeaasta finantsaruannete koostamine.

42 Lisas C tuuakse näiteid hinnangute kasutamisest vahearuande perioodidel.

▼B

VARASEMATE VAHEARUANDE PERIOODIDE ARUANNETE KORRIGEERIMINE

43 Arvestusmeetodi muutust, välja arvatud selline, millele üleminekut määratletakse uue standardi või tõlgendusega, kajastatakse järgmiselt:

a) korrigeeritakse käesoleva majandusaasta varasemate vahearuande perioodide ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsaruandeid, mida korrigeeritakse aruandeaasta finantsaruannetes kooskõlas IAS 8-ga, või

b) kui ei ole võimalik määrata kindlaks kumulatiivset mõju majandusaasta alguses, mil hakati rakendama kõigi eelnevate perioodide suhtes uut arvestusmeetodit, korrigeerides käesoleva majandusaasta eelnevate vahearuannete perioodide finantsaruandeid ja eelnevate majandusaastate võrreldavate vahearuande perioodide finantsnäitajaid, et rakendada uut arvestusmeetodit edasiulatuvalt varasemast võimalikust kuupäevast.

44 Eeltoodud põhimõtte üks eesmärke on kindlustada, et kogu majandusaasta vältel rakendatakse sarnaste tehingute suhtes sama arvestusmeetodit. IAS 8 kohaselt rakendatakse arvestusmeetodi muutusi tagasiulatuvalt, korrigeerides eelnevate perioodide finantsinformatsiooni nii palju ajas tagasi kui võimalik. Kui aga eelnevate majandusaastate osas vajalike korrigeerimiste kumulatiivse summa kindlaksmääramine ei ole võimalik, kasutatakse uut meetodit IAS 8 kohaselt edasiulatuvalt alates varasemast võimalikust kuupäevast. Paragrahvis 43 toodud põhimõtte eesmärgiks on nõuda, et iga käesoleval majandusaastal toimunud arvestusmeetodi muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt või, kui see ei ole võimalik, edasiulatuvalt alates mitte hiljem kui majandusaasta algusest.

45 Kui majandusaasta jooksul oleks arvestusmeetodite muutusi lubatud kajastada alates vahearuande kuupäevadest, oleks võimalik ühel majandusaastal rakendada sarnaste tehingute suhtes kahte erinevat arvestusmeetodit. Tulemuseks oleksid raskused vaheinformatsiooni jaotamisel, ebatäpsed majandustulemused ja probleemid seoses vahearuande perioodi informatsiooni analüüsi ja arusaadavusega.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

46 Käesolevat standardit rakendatakse finantsaruannete suhtes, mis hõlmavad 1. jaanuaril 1999 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav.

▼M5

47 IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 4, 5, 8, 11, 12 ja 20, jäeti välja paragrahv 13 ja lisati paragrahvid 8A ja 11A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

48 IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 16 punkti i. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 36

Varade väärtuse langus

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada metoodika, mida (majandus)üksus rakendab tagamaks, et varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei ületaks nende kaetavat väärtust. Kui vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab vara kasutamisest või müügist saadavat summat, on tegemist vara kajastamisega kaetavast väärtusest kõrgemas väärtuses. Sel juhul loetakse vara väärtust langenuks ja käesoleva standardiga nõutakse (majandus)üksuselt (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Samuti täpsustatakse käesolevas standardis, millal (majandus)üksus tühistab (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi ja määratakse avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide varade väärtuse languse arvestamisel, välja arvatud järgmiste varade osas:

a) varud (vt IAS 2 „Varud”);

b) ehituslepingutest tulenevad varad (vt IAS 11 „Ehituslepingud”);

c) edasi lükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 „Tulumaks”);

d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

e) finantsvarad, mis kuuluvad IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” rakendusalasse;

f) õiglases väärtuses mõõdetavad kinnisvarainvesteeringud (vt IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”);

▼M8

g) õiglases väärtuses mõõdetavad põllumajandustegevusega seotud bioloogilised varad, millest on maha arvatud müügikulutused (vt IAS 41 Põllumajandus);

▼B

h) edasi lükkunud omandamisväljaminekud ja immateriaalsed varad, mis tulenevad kindlustusandja IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest, ja

i) põhivarad (või varagrupid), mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”.

3 Käesolevat standardit ei rakendata varudele, ehituslepingutest tulenevatele varadele, edasi lükkunud tulumaksu varadele, töötajate hüvitistest tulenevatele varadele või müügiks hoitavateks liigitatud varadele (või varagruppidele), kuna nendele varadele rakendatavad olemasolevad standardid juba sisaldavad nõudeid nende varade esmasele kajastamisele ja mõõtmisele.

▼B

4 Käesolevat standardit rakendatakse finantsvarade suhtes, mis liigitatakse järgmiselt:

a) tütarettevõtted IAS 27 „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded” määratletud tähenduses;

b) sidusettevõtted IAS 28 „Investeeringud sidusettevõtetesse” määratletud tähenduses ning

c) ühisettevõtmised IAS 31 „Osalemised ühisettevõtmistes” määratletud tähenduses.

Muude finantsvarade väärtuse languse arvestust käsitletakse IAS 39-s.

▼M8

5 Käesolevat standardit ei rakendata IAS 39 rakendusalasse kuuluvate finantsvarade, IAS 40 kohaselt õiglases väärtuses mõõdetavate kinnisvarainvesteeringute ega põllumajandustegevusega seotud bioloogiliste varade suhtes, mida IAS 41 kohaselt mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused. Käesolevat standardit rakendatakse siiski kooskõlas teiste IFRSidega ümberhinnatud väärtuses (st õiglases väärtuses) kajastatavate varade suhtes, näiteks varad, mida mõõdetakse ümberhindluse mudeli kohaselt IAS 16-s *Materiaalsed põhivarad esitatud määratluses*. Ümberhinnatud vara võimaliku väärtuse languse kindlaksmääramine sõltub õiglase väärtuse määramise alustest:

▼B

a) kui vara õiglane väärtus on turuväärtus, on ainus erinevus vara õiglase väärtuse ja selle õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, vahel vara müügiga otseselt kaasnevad lisakulud:

i) kui võõrandamiskulud on ebaolulised, on ümberhinnatud vara kaetav väärtus tingimata ligilähedane selle ümberhinnatud väärtusele (st õiglasele väärtusele) või sellest suurem. Sel juhul on ebatõenäoline, et pärast ümberhindamisnõuete rakendamist ümberhinnatud vara väärtus langeb ja seega ei ole kaetavat väärtust vaja hinnata;

ii) kui võõrandamiskulud on olulised, on ümberhinnatud vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, tingimata väiksem selle õiglasest väärtusest. Seetõttu on ümberhinnatud vara väärtus langenud, kui selle kasutusväärtus on väiksem kui ümberhinnatud väärtus (st õiglane väärtus). Sel juhul rakendab (majandus)üksus pärast ümberhindamisnõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks vara võimalik väärtuse langus;

b) kui vara õiglase väärtuse määramise aluseks on muu kui turuväärtus, võib selle ümberhinnatud väärtus (st õiglane väärtus) olla kaetavast väärtusest kõrgem või madalam. Sellest tulenevalt rakendab (majandus)üksus pärast ümberhindamisnõuete rakendamist käesolevat standardit, et teha kindlaks võimalik vara väärtuse langus.

▼B

MÕISTED

6 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

a) tooted, millega turul kaubeldakse, on samalaadsed;

b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid ja

c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.

▼M12

_____

▼B

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud kulumi (amortisatsiooni) ja vara väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Raha teeniv üksus on väikseim eristatav vararühm, millest tulenevad muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised.

Üldkasutatavad varad on varad, välja arvatud firmaväärtus, mis annavad panuse nii vaadeldavast raha teenivast üksusest kui teistest raha teenivatest üksustest tulenevatesse rahavoogudesse.

Võõrandamiskulud on vara või raha teeniva üksuse võõrandamisega otseselt kaasnevad lisakulud, v.a finantskulud ja tulumaksukulu.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või muu summa, millega soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on maha arvatud selle vara lõppväärtus.

Kulum (amortisatsioon) on vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale ([1]).

Õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus vara või raha teeniva üksuse müügist saadav summa, millest on maha arvatud võõrandamiskulud.

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara või raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus ületab selle kaetava väärtuse.

Vara või raha teeniva üksuse *kaetav väärtus* on selle õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem.

Kasulik eluiga on:

a) periood, mille jooksul (majandus)üksus eeldatavasti vara kasutab, või

b) toodangu või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

([1]) Immateriaalse põhivara puhul kasutatakse üldjuhul mõistet „amortisatsioon” mõiste „kulum” asemel. Nendel kahel mõistel on sama tähendus.

▼B

Kasutusväärtus on tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus, mida eeldatakse varast või raha teenivast üksusest saada.

VARA, MILLE VÄÄRTUS ON VÕIB OLLA LANGENUD, TUVASTAMINE

7 Paragrahvides 8–17 täpsustatakse, millal määratakse kindlaks kaetav väärtus. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet „vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Ülejäänud osa käesolevast standardist on üles ehitatud järgmiselt:

a) paragrahvides 18–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse samuti mõistet „vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes;

b) paragrahvides 58–108 esitatakse (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Üksikute varade, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõudeid käsitletakse paragrahvides 58–64. Paragrahvid 65–108 puudutavad raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist;

c) paragrahvides 109–116 on sätestatud nõuded, mis käsitlevad vara või raha teeniva üksuse kohta eelnevatel perioodidel kajastatud väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamist. Kõnealustes nõuetes kasutatakse taas mõistet „vara", mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 on esitatud lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ning 125 firmaväärtuse kohta;

d) paragrahvides 126–133 täpsustatakse vara ja raha teenivate üksuste väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid puudutava informatsiooni avalikustamist. Paragrahvides 134–137 täpsustatakse informatsiooni, mis puudutab raha teenivaid üksuseid, millele on väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatud firmaväärtus või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsed varad, avalikustamise lisanõuded.

8 Vara väärtus on langenud, kui selle ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle kaetava väärtuse. Paragrahvides 12–14 kirjeldatakse mõningaid asjaolusid, mis viitavad vara võimalikule väärtuse langusele. Mõne sellise asjaolu esinemise korral peab (majandus)üksus koostama dokumenteeritud hinnangu kaetava väärtuse kohta. Käesoleva standardiga ei nõuta (majandus)üksuselt kaetava väärtuse kohta dokumenteeritud hinnangu koostamist vaid juhul, kui ei esine ühtegi asjaolu, mis viitaks väärtuse langusele, v.a paragrahvis 10 kirjeldatud juhul.

9 (Majandus)üksus hindab ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude esinemist. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab (majandus)üksus vara kaetavat väärtust.

▼B

10 Olenemata sellest, kas on olemas väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, (majandus)üksus:

a) kontrollib piiramatu elueaga immateriaalse vara või veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara väärtuse langust kord aastas, võrreldes selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtusega. Nimetatud väärtuse languse testi võib viia läbi ükskõik mis ajal aruandeaasta jooksul tingimusel, et see viiakse läbi igal aastal samal ajal. Erinevate immateriaalsete varade väärtuse langust võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga immateriaalset vara kajastati esmakordselt käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse immateriaalse vara väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu;

b) kontrollib kooskõlas paragrahvidega 80–99 äriühenduses omandatud firmaväärtuse väärtuse langust kord aastas.

11 Üldjuhul on enne vara kasutusvalmidust raskem kindlalt määrata, kas immateriaalne vara suudab teenida tulevast majanduslikku kasu, mis kataks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, kui pärast seda, kui see on kasutusvalmis. Seepärast nähakse käesoleva standardiga ette, et (majandus)üksus kontrollib veel mitte kasutusvalmis oleva immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust väärtuse languse osas vähemalt kord aastas.

12 (Majandus)üksus arvestab vara võimalikule väärtuse langusele viitavate asjaolude hindamisel vähemalt järgmisi asjaolusid:

(Majandus)üksusevälised informatsiooniallikad

a) Vara turuväärtus on vähenenud perioodi jooksul oluliselt rohkem kui aja möödumise või tavapärase kasutamise tulemusena võiks eeldada;

b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad (majandus)üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus (majandus)üksus tegutseb, või turul, millega vara on otseselt seotud;

c) turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on kõnealuse perioodi jooksul tõusnud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja vähendab oluliselt vara kaetavat väärtust;

d) (majandus)üksuse netovara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on suurem selle turukapitalisatsioonist.

(Majandus)üksusesisesed informatsiooniallikad

e) on olemas tõendid vara iganemise või füüsilise kahjustuse kohta.

▼B

f) kõnealuse perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad (majandus)üksuse jaoks olulised kahjulikud muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Nende muutuste hulka kuuluvad vara kasutusest eemaldamine, varaga seotud tegevuse lõpetamine või ümberstruktureerimine, kavatsus müüa vara enne esialgselt planeeritud tähtaega ning immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks ([1]).

g) (majandus)üksusesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandustulemused on hetkel või tulevikus eeldatust halvemad.

▼M7

Tütarettevõttest, ühiselt kontrollitavast (majandus)üksusest või sidusettevõttest saadav dividend

h) tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu puhul kajastab investor investeeringust saadavat dividendi ja on olemas tõendeid, et:

i) investeeringu bilansiline (jääk)maksumus konsolideerimata finantsaruannetes ületab investeerimisobjekti netovara bilansilise (jääk)maksumuse konsolideeritud finantsaruannetes, kaasa arvatud seotud firmaväärtus; või

ii) dividend ületab tütarettevõtte, ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse või sidusettevõtte koondkasumi perioodil, mil dividend välja kuulutatakse.

▼B

13 Paragrahvis 12 esitatud loetelu ei ole täielik. (Majandus)üksus võib kindlaks teha teisi vara väärtuse langusele viitavaid asjaolusid ja ka siis peab (majandus)üksus kindlaks määrama vara kaetava väärtuse või, firmaväärtuse puhul, viima läbi (vara) väärtuse languse testi kooskõlas paragrahvidega 80–99.

14 (Majandus)üksusesisesest aruandlusest tulenevate vara võimalikule väärtuse langusele viitavate tõendite hulka kuuluvad:

a) vara soetamisega seotud rahavood või hilisemad vara kasutamise või hooldamisega seotud rahalised vajadused on esialgselt eelarvestatust oluliselt kõrgemad;

b) varaga seotud tegelike netorahavoogude või tegevuskasumi või -kahjumi oluline halvenemine võrreldes eelarvestatuga;

c) varaga seotud eelarvestatud netorahavoogude või tegevuskasumi oluline vähenemine või eelarvestatud kahjumi oluline suurenemine; või

d) vara tegevuskahjumid või negatiivsed netorahavood, kui käesoleva perioodi summad liidetakse eelarvestatud summadele.

([1]) Kui vara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), on ta käesoleva standardi rakendusalast välja arvatud ja tema üle peetakse arvestust kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.

▼B

15 Nagu paragrahvis 10 on viidatud, nähakse käesoleva standardiga ette, et piiramatu kasuliku elueaga või mitte veel kasutusvalmis oleva immateriaalse vara ja firmaväärtuse väärtuse langust tuleb kontrollida vähemalt kord aastas. Vara kaetava väärtuse hindamisel rakendatakse olulisuse põhimõtet, välja arvatud juhtudel, mil kehtivad paragrahvis 10 esitatud nõuded. Näiteks kui eelnevatest arvutustest ilmneb, et vara kaetav väärtus on oluliselt kõrgem selle ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, ei pea (majandus)üksus vara kaetavat väärtust ümber hindama, kui ei ole toimunud nimetatud erinevust kõrvaldavaid sündmusi. Samuti võib eelnev analüüs näidata, et vara kaetav väärtus ei ole tundlik ühe (või mitme) paragrahvis 12 loetletud asjaolu suhtes.

16 Paragrahvi 15 iseloomustab järgmine näide: kui turu intressimäärad või muud turul investeeringutelt saadava tulu määrad on perioodi jooksul tõusnud, ei pea (majandus)üksus koostama dokumenteeritud vara kaetava väärtuse hinnangut järgmistel juhtudel:

a) kui on ebatõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära. Näiteks ei pruugi lühiajaliste investeeringute intressimäärade tõus oluliselt mõjutada diskontomäära, mida kasutatakse pikaajalise järelejäänud kasuliku elueaga vara puhul;

b) kui on tõenäoline, et kõnealuste turumäärade tõus mõjutab vara kasutusväärtuse arvestamisel kasutatavat diskontomäära, kuid eelnevast kaetava väärtuse tundlikkuse analüüsist ilmneb, et:

   i) on ebatõenäoline, et kaetav väärtus olulisel määral väheneks, sest ka tulevased rahavood tõenäoliselt suurenevad (näiteks võib (majandus)üksus mõningatel juhtudel olla võimeline tõestama, et ta korrigeerib oma tulusid turumäärade kasvu kompenseerimiseks), või

   ii) kaetava väärtuse vähenemise tagajärjel tekkiv oluline kahjum (vara) väärtuse langusest on ebatõenäoline.

17 Vara võimalikule väärtuse langusele viitav asjaolu võib osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod, või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara suhtes ei kajastata kahjumit (vara) väärtuse langusest.

KAETAVA VÄÄRTUSE MÕÕTMINE

18 Käesolevas standardis on kaetav väärtus määratletud kui vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või selle kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb on kõrgem. Paragrahvides 19–57 on esitatud kaetava väärtuse mõõtmise nõuded. Kõnealustes nõuetes kasutatakse mõistet „vara”, mida rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

19 Mõlema, nii õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, kui ka kasutusväärtuse määramine ei ole alati vajalik. Kui üks kõnealustest summadest ületab vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, ei ole vara väärtus langenud ja teist näitajat ei ole vaja hinnata.

▼B

20 Vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, määramine võib olla võimalik isegi juhul, kui varaga aktiivsel turul ei kaubelda. Mõnikord ei ole siiski võimalik määrata õiglast väärtust, millest on maha arvatud müügikulutused, sest puudub alus usaldusväärse hinnangu andmiseks teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus vara müügist saadava summa kohta. Antud juhul võib (majandus)üksus vara kaetava väärtusena kasutada selle kasutusväärtust.

21 Kui on põhjust uskuda, et vara kasutusväärtus ei ületa oluliselt selle õiglast väärtust, millest on maha arvatud müügikulutused, võib vara kaetava väärtusena kasutada õiglast väärtust, millest on maha arvatud müügikulutused. Seda tehakse sageli juhtudel, kui vara hoitakse võõrandamise eesmärgil. Võõrandamiseks hoitava vara kasutusväärtus koosneb põhiliselt netovõõrandamistulust, kuna on tõenäoline, et selle vara kasutusest saadavad tulevased rahavood kuni selle võõrandamiseni on ebaolulise suurusega.

22 Kaetav väärtus määratakse üksiku vara kohta, välja arvatud juhtudel, kui sellest varast ei tulene muudest varadest või vararühmadest suhteliselt sõltumatuid raha laekumisi. Sel juhul määratakse kaetav väärtus selle raha teeniva üksuse kohta, kuhu kõnealune vara kuulub (vt paragrahvid 65–103), välja arvatud järgmistel juhtudel:

a) vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on kõrgem selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk) maksumusest või

b) vara kasutusväärtus on hinnanguliselt lähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud müügikulutused, ning õiglast väärtust, millest on maha arvatud müügikulutused, on võimalik kindlaks määrata.

23 Mõningatel juhtudel võivad hinnangud, keskmised väärtused ja lihtsustatud arvutused anda õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtuse määramisel ligilähedaselt samasuguseid tulemusi nagu käesolevas standardis esitatud üksikasjalikud arvutused.

Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara kaetava väärtuse mõõtmine

24 Paragrahviga 10 nähakse ette, et piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtuse langust kontrollitakse kord aastas, võrreldes selle ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kaetava väärtusega, olenemata sellest, kas ilmneb väärtuse langusele viitavaid asjaolusid või mitte. Eelneval perioodil tehtud üksikasjalikke arvutusi vara kaetava väärtuse kohta võib kasutada vara väärtuse languse testi läbiviimisel käesoleval perioodil tingimusel, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) kui immateriaalse vara jätkuvast kasutamisest ei teki rahavooge, mis on suhteliselt sõltumatud teistest varadest või vararühmadest ning seetõttu kontrollitakse selle väärtuse langust raha teeniva üksuse osana, kuhu ta kuulub, sellesse rühma kuuluvad varad ja kohustised ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;

▼B

b) kõige viimasema kaetava väärtuse arvutuse tulemuseks oli summa, mis ületas olulisel määral vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, ning

c) tuginedes pärast viimast kaetava väärtuse arvutust toimunud sündmuste ja olukorra muutuste analüüsile, võib arvata, et ei ole tõenäoline, et praegune kaetav väärtus oleks väiksem vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused

25 Parim tõend vara õiglase väärtuse kohta, millest on maha arvatud müügikulutused, on sõltumatute osapoolte vahel sõlmitud siduvas müügilepingus määratud hind, mida on korrigeeritud vara võõrandamisega seotud otseste lisakulutustega.

26 Kui siduv müügileping puudub, kuid varaga kaubeldakse aktiivsel turul, on vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, selle vara turuhind, millest on maha arvatud võõrandamiskulud. Õiget turuhinda näitavad tavaliselt kehtivad pakkumishinnad. Kui kehtivad hinnapakkumised puuduvad, võib õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, määramisel tugineda hiliseimale tehinguhinnale, tingimusel, et tehingu kuupäeva ja hinnangu andmise kuupäeva vahelisel perioodil ei ole majandustingimused oluliselt muutunud.

27 Kui vara kohta ei ole siduvat müügilepingut ja sellel varal puudub aktiivne turg, on õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, määramise aluseks parim kättesaadav informatsioon, mis väljendab summat, mida (majandus)üksus võiks ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ saada vara müügil teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus pärast võõrandamiskulude mahaarvamist. Nimetatud summa määramisel võtab (majandus)üksus arvesse sarnaste varade kohta sõlmitud ja sama tegevusalaga seotud hiljutiste tehingute tulemusi. Sundmüük ei väljenda õiglast väärtust, millest on maha arvatud müügikulutused, v.a juhul, kui juhtkond on sunnitud vara viivitamatult müüma.

28 Õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, määramisel arvatakse maha võõrandamiskulud, välja arvatud juba kohustistena kajastatud kulutused. Kõnealusteks kulutusteks on näiteks juriidilised kulud, lõivud ja muud samalaadsed tehingumaksud, vara teisaldamise kulud ja vara müügikõlblikuks muutmisega seotud otsesed lisakulud. Töösuhte lõpetamise hüvitised (määratletud standardis IAS 19) ja äritegevuse koondamise või ümberkorraldamisega seotud kulud pärast vara võõrandamist ei kuulu vara võõrandamisega otseselt kaasnevate lisakulutuste hulka.

29 Mõnikord nõuab vara võõrandamine ostjalt kohustise ülevõtmist ning vara ja kohustise kohta on olemas vaid üks õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused. Paragrahvis 78 selgitatakse kõnealuste juhtude käsitlemise korda.

▼B

Kasutusväärtus

30 Vara kasutusväärtuse arvutuses peavad olema näidatud järgmised komponendid:

a) hinnang tulevastele rahavoogudele, mida (majandus)üksus varast saada loodab;

b) võimalikud muutused nende tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses;

c) raha ajaväärtus, mida näitab turul kehtiv riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ning

e) muud tegurid, nagu likviidsuse puudumine, mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida (majandus)üksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

31 Vara kasutusväärtuse hindamine hõlmab järgmisi etappe:

a) vara jätkuvast kasutamisest ja selle lõplikust võõrandamisest tulenevate tulevaste raha laekumiste ja väljamaksete hindamine ning

b) asjakohase diskontomäära rakendamine kõnealuste tulevaste rahavoogude suhtes.

32 Paragrahvi 30 punktides b, d ja e nimetatud komponendid võib esitada kas tulevaste rahavoogude korrigeerimisena või diskontomäära korrigeerimisena. Ükskõik millise meetodi (majandus)üksus valib, et väljendada arvatavaid muutusi tulevaste rahavoogude summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevaste rahavoogude eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine. Lisas A on esitatud lisajuhised vara kasutusväärtuse mõõtmisel kasutatava nüüdisväärtuse arvutamise metoodika kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamise alus

33 Kasutusväärtuse mõõtmisel (majandus)üksus:

a) kasutab rahavoogude prognooside puhul mõistlikke ja põhjendatud eeldusi, mis esindavad juhtkonna parimat hinnangut kõnealuse vara ülejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta. Suuremat tähtsust omistatakse (majandus)üksusevälistele tõenditele;

b) kasutab rahavoogude prognooside puhul viimaseid juhtkonna poolt heaks kiidetud finantseelarveid/-prognoose, kuid jätab välja tulevastest ümberstruktureerimistest või vara parendamisest või parandamisest tulenevad hinnangulised raha laekumised või väljamaksed. Kõnealustel finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevad hinnangud hõlmavad maksimaalselt viit aastat, välja arvatud juhul, kui pikem periood on põhjendatud;

▼B

c) koostab rahavoogude prognoosi perioodide kohta, mis järgnevad viimastes finantseelarvetes/-prognoosides sisalduvatele perioodidele, kandes üle eelarvetel/prognoosidel põhinevad prognoosid järgnevatele aastatele ja kasutades selleks püsivat või kahanevat kasvumäära, välja arvatud juhul, kui tõusev määr on põhjendatud. Kõnealune kasvumäär ei tohi ületada pikaajalist keskmist (majandus)üksuse toodete, tegevusalade või sellise riigi või riikide, kus (majandus)üksus tegutseb, kasvumäära, ega sellise turu pikaajalist keskmist kasvumäära, kus kõnealust vara kasutatakse, v.a juhul, kui kõrgem määr on põhjendatud.

34 Juhtkond hindab nende eelduste põhjendatust, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, uurides eelnevate rahavoogude prognooside ja tegelike rahavoogude vaheliste erinevuste põhjusi. Juhtkond peab tagama, et eeldused, millel põhinevad kehtivad rahavoogude prognoosid, on vastavuses eelnevate tegelike tulemustega eeldusel, et pärast nimetatud tegelike rahavoogude tekkimist toimunud sündmused või olukorrad seda võimaldavad.

35 Üksikasjalikud, selged ja usaldusväärsed tulevaste rahavoogude eelarved/prognoosid, mis on koostatud enam kui viie aastase perioodi kohta, ei ole üldjuhul kättesaadavad. Seetõttu põhinevad juhtkonna hinnangud tulevaste rahavoogude kohta kõige viimastel, kuni viit aastat hõlmavatel eelarvetel/prognoosidel. Juhtkond võib kasutada enam kui viie aastast perioodi hõlmavatel finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevaid rahavoogude prognoose, kui ollakse kindel, et kõnealused prognoosid on usaldusväärsed, ja kui juhtkond on varasemate kogemuste põhjal tõestanud oma suutlikkust prognoosida täpselt rahavoogusid sellise pikema perioodi kohta.

36 Vara kasuliku eluea lõpuni prognoositud rahavoogusid hinnatakse finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevate rahavoogude üle kandmisel, kasutades selleks järgnevate aastate kasvumäära. See määr on püsiv või kahanev, välja arvatud juhul, kui määra tõus on kooskõlas toote või tegevusala elutsüklit iseloomustava objektiivse informatsiooniga. Vajaduse korral on kasvumäär null või negatiivne.

37 Soodsate tingimuste korral tuleb turule tõenäoliselt konkurente, kes piiravad kasvu. Seetõttu on (majandus)üksusel raske mineviku keskmist kasvumäära pikema aja (nt kahekümne aasta) jooksul ületada nende toodete, tegevusalade, riigi või riikide osas, kus (majandus)üksus tegutseb või turu puhul, kus seda vara kasutatakse.

38 Finantseelarvetest/-prognoosidest saadava informatsiooni kasutamisel võtab (majandus)üksus arvesse, kas see informatsioon väljendab mõistlikke ja põhjendatud eeldusi ning kas see esindab juhtkonna parimat hinnangut selle vara järelejäänud kasuliku eluea jooksul kehtivate majandustingimuste kohta.

Tulevaste rahavoogude hindamine

39 Hinnangud tulevaste rahavoogude kohta sisaldavad järgmist:

a) vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumiste prognoosid;

▼B

b) prognoosid raha väljamaksete (sh vara kasutamiskõlblikuks muutmisega seotud väljamaksed) kohta, mis on paratamatult vajalikud vara jätkuvast kasutamisest tulenevate raha laekumiste tekitamiseks ning mis on otseselt seotud varaga ja mida saab põhjendatult ja järjepidevalt varale jaotada, ning

c) võimalikud netorahavood, mis saadakse (või makstakse) vara võõrandamisel selle kasuliku eluea lõpus.

40 Tulevaste rahavoogude hinnangud ja diskontomäär väljendavad järjekindlaid eeldusi üldisest inflatsioonist põhjustatud hinnatõusude kohta. Seega, kui diskontomäär sisaldab üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, hinnatakse tulevasi rahavoogusid nominaalväärtuses. Kui diskontomäär ei sisalda üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude mõju, on tulevaste rahavoogude hinnangud antud reaalväärtuses (kuid sisaldavad tulevasi spetsiifilisi hinnatõuse ja -langusi).

41 Raha väljamaksete prognoosid hõlmavad vara igapäevase kasutamisega seotud väljaminekuid ja tulevasi üldkulusid, mida saab põhjendatud ja järjepideval alusel vara kasutamisega otseselt seostada.

42 Kui vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei sisalda kõiki selle vara kasutus- või müügivalmidusse viimiseks vajalikke väljaminekuid, sisaldab tulevaste raha väljamaksete hinnang kõiki selliseid täiendavaid raha väljamakseid, mis eeldatavasti tekivad enne kõnealuse vara kasutus- või müügivalmidust. Näiteks on see nii ehitamisjärgus oleva hoone või lõpetamata arendusprojekti korral.

43 Topeltarvestuse vältimiseks ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud järgmist:

a) raha laekumised varadest, millest tulenevad vaatlusalusest varast sõltumatud raha laekumised (nt sellised finantsvarad nagu nõuded), ning

b) raha väljamaksed, mis on seotud kohustistena kajastatud kohustustega (nt võlad, pensionid või eraldised).

44 Vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse selle vara hetkeseisundi alusel. Tulevaste rahavoogude hinnangud ei tohi sisaldada hinnangulisi tulevasi raha laekumisi ega väljamakseid, mis eeldatavasti tulenevad järgmistest asjaoludest:

a) tulevane ümberstruktureerimine, mida (majandus)üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või

b) vara tootluse parendamisest või parandamisest.

45 Kuna vara tulevasi rahavoogusid hinnatakse hetkeseisundi alusel, ei väljenda vara kasutusväärtus järgmist:

a) tulevased raha väljamaksed, kulude kokkuhoid (nt personalikulude vähendamine) või kasu, mida eeldatavasti saadakse tulevasest ümberstruktureerimisest, mida (majandus)üksus ei ole veel kohustunud läbi viima, või

b) tulevased raha väljamaksed vara tootluse parandamiseks või sellistest väljamaksetest tulenevad eeldatavad raha laekumised.

▼B

46 Ümberstruktureerimine on juhtkonna poolt kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab (majandus)üksuse äritegevuse ulatust või teostamise viisi. IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad” sisaldab juhiseid, kuidas määratleda (majandus)üksuse kohustust ümberstruktureerimise läbiviimiseks.

47 Kui (majandus)üksus on kohustatud ümberstruktureerimise läbi viima, võib kõnealune ümberstruktureerimine mõjutada mõningaid varasid. Kui (majandus)üksus on kohustunud ümberstruktureerimist läbi viima, siis:

a) kasutusväärtuse määramisel kajastatakse raha laekumiste ja väljamaksete hinnangutes kulude kokkuhoidu ja muud ümberstruktureerimisest saadavat kasu (tuginedes kõige hiljutisematele juhtkonna poolt heakskiidetud finantseelarvetele/-prognoosidele) ning

b) ümberstruktureerimiseraldis sisaldab kooskõlas IAS 37-ga hinnanguid ümberstruktureerimisega seotud tulevaste rahaliste väljamaksete kohta.

Illustreeriv näide 5 iseloomustab tulevase ümberstruktureerimise mõju kasutusväärtuse arvutamisele.

48 Seni kuni (majandus)üksus teeb raha väljamakseid, mis on seotud vara töövõime parendamise või parandamisega, ei sisalda tulevaste rahavoogude hinnangud eeldatavaid tulevasi raha laekumisi, mida loodetakse saada raha väljamaksetega seotud majandusliku kasu tõusust (vt illustreeriv näide 6).

49 Tulevaste rahavoogude hinnangud sisaldavad tulevasi raha väljamakseid, mis on vajalikud majandusliku kasu säilitamiseks, mida loodetakse saada varast selle olemasolevas tööseisundis. Kui raha teeniv üksus koosneb erinevate kasulike eluigadega varadest, mis üksuse jätkuva tegevuse seisukohalt on kõik väga olulised, peetakse üksusega seotud tulevaste rahavoogude hindamisel lühemate eluigadega varade asendamist osaks üksuse igapäevasest hooldusest. Samuti kui üksik vara koosneb erinevate kasulike eluigadega komponentidest, peetakse lühemate eluigadega komponentide asendamist varast saadava tulevaste rahavoogude hindamisel osaks vara igapäevasest hooldusest.

50 Tulevaste rahavoogude hinnangud ei sisalda järgmist:

a) finantseerimistegevusest tulenevad raha laekumised ja väljamaksed või

b) tulumaksuna laekunud või väljamakstud summad.

51 Hinnangulised tulevased rahavood väljendavad eeldusi, mis on kooskõlas diskontomäära määramise viisiga. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või üldse mitte. Kuna hinnanguliste tulevaste rahavoogude diskonteerimine väljendab raha ajaväärtust, ei sisalda kõnealused rahavood finantseerimistegevusest tulenevaid raha laekumisi ega väljamakseid. Et diskontomäär määratakse enne maksustamist, hinnatakse tulevasi rahavoogusid samuti enne maksustamist.

▼B

52 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus on summa, mida (majandus)üksus loodab saada vara võõrandamisest teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus pärast hinnanguliste võõrandamiskulude mahaarvamist.

53 Vara võõrandamisest saadava (või makstava) netorahavoo hinnang kõnealuse vara kasuliku eluea lõpus määratakse sarnaselt vara õiglase väärtusega, millest on maha arvatud müügikulutused, välja arvatud, siis, kui nende netorahavoogude hindamisel:

a) (majandus)üksus kasutab hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnaste ja samalaadsetes tingimustes kasutatud varade hindasid.

b) (majandus)üksus korrigeerib kõnealuseid hindasid vastavalt üldisest inflatsioonist tulenevate hinnatõusude ja tulevaste spetsiifiliste hinnatõusude või -languste mõjule. Kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevate tulevaste rahavoogude hinnangutes ja diskontomäärades ei ole arvesse võetud üldise inflatsiooni mõju, ei võta (majandus)üksus kõnealust mõju arvesse ka võõrandamisest tulenevate netorahavoogude hindamisel.

Tulevased rahavood välisvaluutas

54 Tulevasi rahavooge hinnatakse valuutas, milles need tekivad, ja seejärel diskonteeritakse need kõnealusele valuutale vastava diskontomääraga. (Majandus)üksus arvestab nüüdisväärtuse ümber, kasutades kasutusväärtuse hindamise päeval kehtivat vahetuskurssi.

Diskontomäär

55 Diskontomäär(ad) on maksueelne (maksueelsed) määr(ad), mis väljendab (väljendavad) hetke turuhinnanguid järgmise kohta:

a) raha ajaväärtus ning

b) varaga, mille tulevaste rahavoogude hinnanguid ei ole korrigeeritud, seotud iseloomulikud riskid.

56 Määr, mis väljendab hetke turuhinnanguid raha ajaväärtuse kohta ja varaga seotud eririske, on tulumäär, mida investorid nõuaksid, kui neil tuleks valida investeering, millest tekiksid summa, ajastuse ja riskiprofiili poolest samasugused rahavood nagu (majandus)üksus eeldab kõnealuse vara puhul saavat. Sellise määra prognoosimisel kasutatakse sarnaste varade turutehingutele omast määra või võetakse aluseks üht sarnase teenusepotentsiaali ja riskidega vara (või varaportfelli) omava börsil noteeritud (majandus)üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus. Vara kasutusväärtuse mõõtmiseks kasutatud diskontomäär(ad) ei väljenda riske, mille suhtes tulevaste rahavoogude hinnanguid on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

▼B

57 Kui vara spetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab (majandus)üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Lisa A sisaldab lisajuhiseid diskontomäära määramiseks sellistes olukordades.

(VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

58 Paragrahvides 59–64 sätestatakse üksiku vara, mis ei ole firmaväärtus, väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja mõõtmise nõuded. Raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamist ja mõõtmist käsitletakse paragrahvides 65–108.

59 Vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendatakse selle kaetava väärtuseni siis ja ainult siis, kui vara kaetav väärtus on madalam selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest. Sellist vähendamist nimetatakse kahjumiks (vara) väärtuse langusest.

60 Kahjum (vara) väärtuse langusest kajatatakse kohe ►M5 koondkasumi aruandes ◄, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ümberhindluse vähendamisena.

▼M5

61 Mitteümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum tuleb kajastada kasumis või kahjumis. Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum kajastatakse muus koondkasumis kuni sellises ulatuses, et kahjum vara väärtuse langusest ei ületa sama vara ümberhindluse reservi summat. Selline ümberhinnatud vara väärtuse langus vähendab selle vara ümberhindluse reservi.

▼B

62 Kui prognoositud kahjum (vara) väärtuse langusest on kõrgem selle vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, kajastab (majandus)üksus kohustist siis ja ainult siis, kui seda nõutakse mõne muu standardiga.

63 Pärast (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist korrigeeritakse vara kulumit (amortisatsioonikulu) tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus, millest on maha arvatud võimalik lõppväärtus, jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.

64 (Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisel määratakse sellega seotud edasi lükkunud tulumaksu varad või kohustised kooskõlas IAS 12-ga vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja maksustamisbaasi võrdlemise teel (vt näide 3).

RAHA TEENIVAD ÜKSUSED JA FIRMAVÄÄRTUS

▼M12

65 Paragrahvides 66–108 ja Lisas C sätestatakse raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemise, raha teenivate üksuste ja firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse kindlaksmääramise ning (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise nõuded.

▼B

Raha teeniva üksuse, kuhu vara kuulub, kindlakstegemine

66 Vara võimalikule väärtuse langusele viitava asjaolu korral hinnatakse üksiku vara kaetavat väärtust. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik hinnata, teeb (majandus)üksus kindlaks selle raha teeniva üksuse kaetava väärtuse, kuhu kõnealune vara kuulub (raha teeniv üksus).

67 Üksiku vara kaetavat väärtust ei saa määrata järgmistel juhtudel:

a) vara kasutusväärtus ei ole hinnanguliselt ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud müügikulutused (nt kui vara jätkuvast kasutamisest tulenevaid tulevasi rahavoogusid ei saa hinnata ebaoluliseks), ning

b) varast ei tulene muude varade raha laekumistest sõltumatuid raha laekumisi.

Sel juhul saab kindlaks määrata ainult raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja ka vastava kaetava väärtuse.

Näide

Kaevandusettevõttel on eraraudtee, mis toetab kaevandustegevust. Seda eraraudteed saaks müüa vaid utiiliväärtusega ja sellest ei tulene raha laekumisi, mis oleksid suures osas sõltumatud kõnealuse kaevanduse muudest varadest tulenevatest laekumistest.

Eraraudtee kaetava väärtuse hindamine ei ole võimalik, sest selle kasutusväärtust ei ole võimalik määrata ja see erineb tõenäoliselt selle utiiliväärtusest. Seetõttu hindab (majandus)üksus selle raha teeniva üksuse, kuhu eraraudtee kuulub (st kogu kaevanduse), kaetavat väärtust.

68 Nagu paragrahvis 6 on määratletud, on raha teeniv üksus väikseim varasid hõlmav rühm, millest tulenevad raha laekumised, mis on suhteliselt sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Raha teeniva varaüksuse kindlakstegemisel on vaja anda hinnanguid. Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata, teeb (majandus)üksus kindlaks väikseima vararühma, millest tulenevad suhteliselt sõltumatud raha laekumised.

Näide

Bussifirma osutab kohaliku omavalitsusega sõlmitud lepingu kohaselt teenust mitte vähem kui viiel erineval marsruudil. Iga marsruudiga seotud varasid ja igast marsruudist tulenevaid rahavoogusid on võimalik eraldi kindlaks teha. Üks marsruutidest tegutseb märkimisväärse kahjumiga.

▼B

Kuna majandusüksusel ei ole võimalik oma tegevust piirata ühegi bussiliini arvelt, on selle väikseim eristatav raha laekumiste, mis on suures osas sõltumatud teiste vararühmade laekumistest, tase viie bussiliini poolt teenitava raha laekumised kokku. Iga liini raha teenivaks üksuseks on bussifirma tervikuna.

69 Raha laekumised on raha ja raha ekvivalentide laekumised, mis saadakse (majandus)üksusevälistelt osapooltelt. (Majandus)üksus võtab kindlaks tegemisel, kas varast (või vararühmast) tulenevad raha laekumised on suures osas sõltumatud muudest varadest (või vararühmadest) tulenevatest raha laekumistest, arvesse mitmeid erinevaid tegureid, sh seda, kuidas juhtkond kontrollib (majandus)üksuse tegevust (nt tootegruppide, tegevusvaldkondade, asukohtade, rajoonide või piirkondade kaupa) või seda, kuidas juhtkond teeb (majandus)üksuse varade või tegevuse jätkamist või võõrandamist käsitlevaid otsuseid. Näites 1 on esitatud raha teeniva üksuse kindlakstegemise näited.

70 Kui vara või vararühma toodangu jaoks eksisteerib aktiivne turg, tehakse kõnealune vara või vararühm kindlaks raha teeniva üksusena, isegi kui osa toodangust või kogu toodangut kasutatakse (majandus)üksusesiseselt. Kui varast või raha teenivast üksusest tulenevaid rahavooge mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, kasutab (majandus)üksus juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevas(t)e hinna (hindade) kohta, hinnates:

a) tulevasi raha laekumisi, mida kasutatakse vara või raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaks määramisel, ning

b) tulevasi raha väljamakseid, mida kasutatakse kõigi muude varade või raha teenivate üksuste, mida mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, kasutusväärtuse kindlaks määramisel.

71 Isegi kui (majandus)üksuse teised üksused kasutavad vara või vararühmade kogu toodangut või osa sellest (nt tooteid tootmisprotsessi vaheetapis), moodustab kõnealune vara või vararühm eraldi raha teeniva üksuse, kui (majandus)üksusel oleks võimalik müüa kõnealust toodangut aktiivsel turul. Selle põhjuseks on asjaolu, et kõnealusest varast või varaderühmast tulenevad raha laekumised oleksid suures osas sõltumatud muudest varadest või vararühmadest tulenevatest laekumistest. Kasutades finantseelarvetel/-prognoosidel põhinevat informatsiooni, mis puudutab sellist raha teenivat üksust või ükskõik millist muud vara või raha teenivat üksust, mida mõjutavad (majandus)üksusesisesed siirdehinnad, korrigeerib (majandus)üksus sellist informatsiooni juhul, kui (majandus)üksusesisesed siirdehinnad ei väljenda juhtkonna parimat hinnangut sõltumatute osapoolte vahelises tehingus saavutatavate tulevaste hindade kohta.

▼B

72 Raha teenivad üksused tehakse kindlaks järjepidevalt perioodist perioodi sama vara või samade varaliikide osas, v.a juhul, kui muutus on põhjendatud.

73 Kui (majandus)üksus otsustab, et vara kuulub erinevasse raha teenivasse üksusesse võrreldes eelmiste perioodidega või et raha teenivasse üksusesse kuuluvad varaliigid on muutunud, nõutakse paragrahviga 130 teabe avalikustamist raha teeniva üksuse kohta juhul, kui seoses raha teeniva üksusega on kajastatud või tühistatud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum.

Raha teeniva üksuse kaetav väärtus ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus

74 Raha teeniva üksuse kaetav väärtus on kas selle raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtus, olenevalt sellest, kumb neist on kõrgem. Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramise eesmärgil loetakse paragrahvides 19–57 sisalduvad viited „varale” viiteks „raha teenivale üksusele”.

75 Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus määratakse järjepidevalt kooskõlas raha teeniva üksuse kaetava väärtuse määramisega.

76 Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus:

a) sisaldab ainult nende varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis on otseselt seotud raha teeniva üksusega või mida saab põhjendatult või järjepidevalt selle hulka arvata ning millest tulenevad raha teeniva üksuse kasutusväärtuse kindlaksmääramisel kasutatud tulevased raha laekumised, ning

b) ei sisalda ühegi kajastatud kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, v.a juhul, kui raha teeniva üksuse kaetavat väärtust ei saa kindlaks määrata ilma sellist kohustist arvesse võtmata.

Seda sellepärast, et raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, ja kasutusväärtus määratakse kindlaks, jättes välja rahavood, mis on seotud varadega, mis ei kuulu antud raha teenivasse üksusesse, ning juba kajastatud kohustised (vt paragrahvid 28 ja 43).

77 Kui varad rühmitatakse nende väärtuse kaetavuse hindamiseks, on oluline arvestada raha teeniva üksuse alla kõik varad, millest tulenevad raha laekumised või mida kasutatakse nende tekitamisel. Vastasel juhul võib näida, et raha teeniva üksuse väärtus on täielikult kaetav, kuigi tegelikult esineb kahjum (vara) väärtuse langusest. Mõningatel juhtudel ei ole teatavaid varasid võimalik põhjendatult ja järjepidevalt jaotada raha teenivale üksusele isegi siis, kui need osalevad raha teeniva üksuse eeldatavate tulevaste rahavoogude tekitamisel. See võib esineda firmaväärtuse või üldkasutatavate varade, näiteks peakontori varade puhul. Paragrahvides 80–103 selgitatakse, kuidas käsitada kõnealuseid varasid raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel.

▼B

78 Raha teeniva üksuse kaetava väärtuse kindlaksmääramisel võib osutuda vajalikuks võtta arvesse mõningaid kohustisi. Selline olukord võib tekkida juhul, kui raha teeniva üksuse võõrandamine nõuab ostjalt kohustise ülevõtmist. Sel juhul on raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused (või lõplikust müügist tulenev hinnanguline rahavoog) raha teeniva üksuse varade hinnanguline müügihind koos kohustisega, millest arvatakse maha võõrandamiskulud. Raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja kaetava väärtuse võrdlemiseks arvatakse maha raha teeniva üksuse kasutusväärtuse ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kindlaks määramisel kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus.

Näide

Ettevõttel on kaevandus riigis, mille õigusaktid nõuavad omanikult kaevanduskoha taastamist kaevandustegevuse lõpetamisel. Taastamiskulu sisaldab kattekihi taastamist, mis tuleb eemaldada enne kaevandustegevuse alustamist. Taastamiskulude eraldis kajastati vahetult pärast kattekihi eemaldamist. Vastav summa kajastati kaevandamiskulude osana ja amortiseeritakse kaevanduse kasuliku eluea jooksul. Taastamiskulude eraldise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 500 VÜ, [a] mis on võrdne taastamiskulude nüüdisväärtusega.

(Majandus)üksus kontrollib kaevanduse väärtuse langust. Kaevanduse raha teenivaks üksuseks on kaevandus tervikuna. (Majandus)üksusele on tehtud mitmeid pakkumisi kaevanduse ostmiseks hinnaga umbes 800 VÜ. Selles hinnas väljendub asjaolu, et ostja võtab üle kohustuse kattekiht taastada. Kaevanduse võõrandamisega seotud kulutused on ebaolulised. Kaevanduse kasutusväärtus on umbes 1 200 VÜ, mis ei sisalda taastamiskulusid. Kaevanduse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 1 000 VÜ.

Raha teeniva üksuse õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on 800 VÜ. See summa arvestab juba ettenähtud taastamiskuludega. Selle tulemusena määratakse raha teeniva üksuse kasutusväärtus pärast taastamiskulude mahaarvamist ja selle hinnanguliseks suuruseks on 700 VÜ (1 200 VÜ miinus 500 VÜ). Raha teeniva üksuse ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus on 500 VÜ, mis on kaevanduse* ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus (1 000 VÜ, millest on maha arvatud taastamiskulude eraldise* ►M5 *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus (500 VÜ). Seega ületab raha teeniva üksuse kaetav väärtus selle* ►M5 *finantsseisundi aruandelise* ◄ *(jääk) maksumuse.*

[a] Käesolevas standardis nomineeritakse rahalised summad „valuutaühikutes” (VÜ)

79 Praktilistel kaalutlustel määratakse raha teeniva üksuse kaetav väärtus mõnikord pärast seda, kui on arvesse võetud ka raha teeniva üksuse alla mittekuuluvad varad (nt nõuded või muud finantsvarad) või kohustised (nt võlgnevused, pensionid või muud eraldised). Sel juhul suureneb raha teeniva üksuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kõnealuste varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrra ja väheneb kõnealuste kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrra.

▼B

Firmaväärtus

Firmaväärtuse jaotamine raha teenivatele üksustele.

▼M22

80 **Vara väärtuse languse kontrollimise eesmärgil jaotatakse äriühenduses omandatud firmaväärtus alates omandamise kuupäevast omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatu muud varad või kohustised on üle antud nendele üksustele või üksuste rühmadele. Üksus või üksuste rühm, millele firmaväärtus jaotatakse:**

a) esindab (majandus)-üksuses juhtimise eesmärgil teostatava firmaväärtuse kontrollimise madalaimat taset; ja

b) ei ole enne agregeerimist suurem tegevussegmendist, mis on määratud kindlaks kooskõlas IFRS 8 *Tegevussegmendid* paragrahviga 5.

▼M12

81 Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Firmaväärtus ei tekita iseseisvalt, teistest varadest või vararühmadest eraldi rahavooge ja osaleb tihti mitmete raha teenivate üksuste rahavoogude tekkes. Firmaväärtust ei ole vahel võimalik piisava täpsusega jaotada eraldiseisvatele raha teenivatele üksustele, vaid seda on võimalik teha ainult raha teenivate üksuste rühmadele. Tulemuseks on, et (majandus)üksusesisese juhtimise eesmärgil teostatava firmaväärtuse kontrollimise madalaim tase hõlmab vahel mitmeid firmaväärtusega seotud raha teenivaid üksusi korraga, aga konkreetsemat jaotust ei saa teha. Paragrahvides 83–99 ja Lisas C toodud näiteid raha teenivatest üksustest, millele firmaväärtus jaotatakse, tuleb mõista ka kui viiteid raha teenivate üksuste rühmadele, millele firmaväärtus jaotatakse.

▼B

82 Paragrahvis 80 esitatud nõuete rakendamise tulemusena kontrollitakse firmaväärtuse langust tasemel, mis väljendab (majandus)üksuse tegevuse korraldust ja millega firmaväärtus oleks loomulikult seotud. Seetõttu ei ole uute aruandlussüsteemide välja töötamine tavaliselt vajalik.

83 Raha teeniv üksus, millele jaotatakse firmaväärtus selle väärtuse languse kontrollimiseks ei peaks kokku langema tasemega, millele firmaväärtus jaotatakse kooskõlas IAS 21-ga „Valuutakursside muutuste mõjud”, eesmärgiga mõõta välisvaluutakasumeid ja -kahjumeid. Näiteks kui (majandus)üksus peab välisvaluutakasumi ja -kahjumi mõõtmise eesmärgil jaotama firmaväärtuse IAS 21 kohaselt suhteliselt madalal tasemel, ei pea ta kontrollima firmaväärtuse väärtuse langust samal tasemel, v.a juhul, kui samal ajal kontrollitakse sellel tasemel firmaväärtust ka juhtimisarvestuse eesmärkidel.

84 Kui äriühenduses omandatud firmaväärtuse esmast jaotamist ei suudeta lõpetada enne aruandeaasta lõppu, mil äriühendus jõustub, lõpetatakse esmane jaotamine enne esimese aruandeaasta lõppu, mis algab pärast omandamise kuupäeva.

▼M12

85 Kui äriühendust saab perioodi lõpus, mil see ühendus jõustub, kooskõlas IFRS 3-ga *Äriühendused* esmalt arvele võtta vaid tinglikult, siis omandaja:

a) arvestab seda ühendust kasutades ajutisi väärtusi; ja

b) kajastab kõik esmase kajastamise lõpetamisest tulenevad ajutiste väärtuste korrigeerimised mõõtmisperioodi jooksul, mis ei ole pikem kui kaheteist kuud pärast omandamise kuupäeva.

Sellistes tingimustes võib osutuda võimatuks ka äriühenduses kajastatud firmaväärtuse esmase jaotamise lõpetamine enne aruandeaasta lõppu, millal see ühendus teostati. Sellisel juhul avalikustab (majandus)üksus paragrahviga 133 nõutud teabe.

▼B

86 Kui firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele ja (majandus)üksus selle üksuse tegevuse lõpetab, peab lõpetatud tegevusega seotud firmaväärtus:

a) sisalduma tegevuse ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk) maksumuses, mida kasutatakse kasumi või kahjumi määramisel tegevusvaldkonna võõrandamisel ning

b) mõõtma võõrandatud tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ja alles jäänud raha teeniva üksuse osa suhteliste väärtuste põhjal, v.a juhul, kui (majandus)üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod väljendab võõrandatud tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust paremini.

Näide

(Majandus)üksus müüb 100 VÜ eest tegevusvaldkonna, mis oli osa raha teenivast üksusest, millele firmaväärtus oli jaotatud. Sellele üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a juhuslikult eristada ega seostada mõne muu vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel. Alles jäänud raha teeniva üksuse osa kaetav väärtus on 300 VÜ.

Kuna raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada vararühmaga antud üksusest madalamal tasemel, mõõdetakse müüdud tegevusvaldkonnaga seotud firmaväärtust müüdud tegevusvaldkonna suhteliste väärtuste ning alles jäänud üksuse osa alusel. Seega sisaldab müüdud tegevusvaldkonna ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus 25 % raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest.

87 Kui (majandus)üksus korraldab oma aruandlusstruktuuri ümber nii, et ühe või enama raha teeniva üksuse, millele firmaväärtus on jaotatud, koosseis muutub, jaotatakse firmaväärtus vastavalt ümber. Sellist ümberjaotamist teostatakse, kasutades suhtelisi väärtusi sarnaselt sellega, kui (majandus)üksus lõpetab tegevuse raha teenivas üksuses, v.a juhul, kui (majandus)üksus suudab tõestada, et mõni muu meetod on ümberkorraldatud üksustega seotud firmaväärtuse väljendamiseks parem.

▼B

Näide

Firmaväärtus on jaotatud raha teenivale üksusele A. Üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa, v.a juhuslikult, kindlaks teha ega seostada mõne muu varade rühmaga A-st madalamal tasemel. A jagatakse ümber ja ühendatakse kolme raha teeniva üksusega B, C ja D.

Kuna üksusele A jaotatud firmaväärtust ei saa piisava täpsusega kindlaks teha ega seostada muu vara rühmaga A-st madalamal tasemel, jaotatakse see A kolme osa suhteliste väärtuste alusel ümber üksustele B, C ja D, enne kui need osad ühendatakse teiste raha teenivate üksustega B, C ja D.

Raha teenivate üksuste, kuhu kuulub firmaväärtus, väärtuse languse test

88 Vastavalt paragrahvis 81 kirjeldatule, juhul, kui firmaväärtus on seotud raha teeniva üksusega, aga ei ole sellele üksusele jaotatud, kontrollitakse alati antud üksuse väärtuse langust, kui ilmneb üksuse väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, millest on maha arvatud firmaväärtus, selle kaetava väärtusega. (Vara) väärtuse langusest tulenev kahjum kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

89 Kui paragrahvis 88 kirjeldatud raha teeniv üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus hõlmab ka piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara või immateriaalset vara, mis ei ole veel kasutusvalmis, ning selle vara väärtuse langust saab kontrollida ainult osana raha teenivast üksusest, nähakse paragrahviga 10 ette, et ka sellise üksuse väärtuse langust tuleb kord aastas kontrollida.

90 Raha teeniva üksuse väärtuse langust, millele firmaväärtus on jaotatud, kontrollitakse kord aastas ja alati, kui ilmneb vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, võrreldes üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka firmaväärtust, selle kaetava väärtusega. Kui üksuse kaetav väärtus ületab üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse, ei ole üksuse ega sellele jaotatud firmaväärtuse väärtus langenud. Kui üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on kõrgem üksuse kaetavast väärtusest, kajastab (majandus)üksus kooskõlas paragrahviga 104 (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi.

▼M12

_____

▼B

Väärtuse languse testi ajastus

96 Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse iga-aastast testi võib teostada aruandeaastal ükskõik mis ajal tingimusel, et seda tehakse igal aastal samal ajal. Erinevate raha teenivate üksuste väärtuse langust võib kontrollida erinevatel aegadel. Kui aga osa või kõik raha teenivale üksusele jaotatud firmaväärtusest omandati äriühenduses käesoleval aruandeaastal, kontrollitakse üksuse väärtuse langust enne käesoleva aruandeaasta lõppu.

97 Kui raha teenivasse üksusesse, millele on jaotatud firmaväärtus, kuuluvate varade väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtusega üksuse väärtuse langust, kontrollitakse varade väärtuse langust enne kui firmaväärtusega üksuse oma. Samamoodi, kui raha teenivate üksuste, mis moodustavad raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse langust kontrollitakse samal ajal, kui firmaväärtusega üksuste rühma väärtuse langust, kontrollitakse üksikute üksuste väärtuse langust enne üksuste rühma oma.

▼B

98 Raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, väärtuse languse kontrollimise ajal võib ilmneda firmaväärtusega üksusesse kuuluva vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib (majandus)üksus enne firmaväärtusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimist vara väärtuse langust ja kajastab (vara) võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Samamoodi võib ilmneda firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma kuuluva üksuse võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid. Sellisel juhul kontrollib (majandus)üksus enne firmaväärtusega raha teenivate üksuste rühma väärtuse languse kontrollimist üksiku raha teeniva üksuse väärtuse langust ja kajastab üksuse võimalikust väärtuse langusest tuleneva kahjumi.

99 Eelneval perioodil tehtud viimaseid põhjalikke arvutusi raha teeniva üksuse, millele on jaotatud firmaväärtus, kaetava väärtuse kohta võib kasutada selle üksuse väärtuse languse kontrollimisel käesoleval perioodil, arvestades, et kõik järgmised tingimused on täidetud:

a) varad ja kohustised, millest üksus koosneb, ei ole alates viimasest kaetava väärtuse arvutamisest oluliselt muutunud;

b) mis oluliselt ületas üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ning

c) tuginedes pärast viimase kaetava väärtuse arvutust aset leidnud sündmuste ja muutunud olukordade analüüsile, võib arvata, et on vähe tõenäoline, et hetke kaetav väärtus on madalam üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Üldkasutatavad varad

100 Üldkasutatavate varade alla kuuluvad kontserni või selle allüksuste varad, näiteks peakontori hoone või (majandus)üksuse allüksus, andmetöötluse seadmed või uurimiskeskus. (Majandus)üksuse struktuuri alusel määratakse kindlaks, kas teatud vara vastab raha teeniva üksuse jaoks üldkasutatavate varade mõistele vastavalt käesolevas standardis esitatud määratlusele. Üldkasutatavate varade eriomaduste kohaselt ei tulene neist teistest varadest või vararühmadest sõltumatuid raha laekumisi ja nende ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust ei saa täielikult seostada kõnealuse raha teeniva üksusega.

101 Kuna üldkasutatavatest varadest ei tulene eraldi raha laekumisi, ei ole võimalik määrata kindlaks üksiku üldkasutatava vara kaetavat väärtust, v.a juhul, kui juhtkond on otsustanud vara võõrandada. Seega, kui esineb üldkasutatava vara võimalikule väärtuse langusele viitavaid asjaolusid, määratakse kindlaks selle raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma kaetav väärtus, mille juurde üldkasutatav vara kuulub, ning võrreldakse seda kõnealuse raha teeniva üksuse või raha teenivate üksuste rühma ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

▼B

102 Raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimisel teeb (majandus)üksus kindlaks kõik üldkasutatavad varad, mis on seotud vaatlusaluse raha teeniva üksusega. Kui osa üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumusest:

a) saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada sellele üksusele, võrdleb (majandus)üksus üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka üksusele jaotatud üldkasutava vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse osa, selle kaetava väärtusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

b) ei saa mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada üksusele, (majandus)üksus:

i) võrdleb üksuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust, millest on maha arvatud üldkasutatav vara, selle kaetava väärtusega ja kajastab (vara) võimaliku väärtuse langusest tuleneva kahjumi kooskõlas paragrahviga 104;

ii) teeb kindlaks väikseima raha teenivate üksuste rühma, mis sisaldab vaatlusalust raha teenivat üksust ja millele saab mõistlikul ja järjepideval alusel jaotada osa üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, ning

iii) võrdleb selle raha teenivate üksuste rühma ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis sisaldab ka osa üksuste rühmale jaotatud üldkasutatava vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, üksuste rühma kaetava väärtusega. (Vara) võimalikku väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse kooskõlas paragrahviga 104.

103 Illustreeriv näide 8 kirjeldab nende nõuete rakendamist üldkasutatavate varade suhtes.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tulenev kahjum

104 Raha teeniva üksuse (väikseima raha teenivate üksuste rühma, millele on jaotatud firmaväärtus või üldkasutatav vara) väärtuse langusest tulenev kahjum kajastatakse siis ja ainult siis, kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on väiksem, kui üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus. Et vähendada kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, jaotatakse väärtuse langusest tulenev kahjum järgmises järjekorras:

a) esiteks vähendatakse üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ning

b) seejärel muudele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele proportsionaalselt üksuse (üksuste rühma) iga vara ►M5 finantsseisundi aruandelistele ◄ (jääk)maksumusele.

Selliseid ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vähendamisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumitena ja need kajastatakse vastavalt paragrahvile 60.

105 (Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamisel kooskõlas paragrahviga 104 ei vähenda (majandus)üksus vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust nii palju, et see langeb madalamale, kui järgmistest väärtustest kõrgeim:

a) õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused (kui seda on võimalik määrata);

b) kasutusväärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

c) null.

▼B

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis oleks muidu jaotatud ühele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse (üksuste rühma) varadele.

106 Kui raha teeniva üksuse iga üksiku vara kaetavat väärtust ei ole praktiline hinnata, nõutakse käesoleva standardiga väärtuse langusest tuleneva kahjumi juhuslikku jaotamist kõnealuse üksuse varade, v.a firmaväärtus, vahel, kuna kõik raha teeniva üksuse varad töötavad koos.

107 Kui üksiku vara kaetavat väärtust ei ole võimalik kindlaks määrata (vt paragrahv 67):

a) kajastatakse vara kahjum väärtuse langusest, kui selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kõrgem selle õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, või paragrahvides 104 ja 105 kirjeldatud jaotamismenetluse tulemused, olenevalt sellest kumb neist on kõrgem, ning

b) ei kajastata vara kahjumit väärtuse langusest, kui sellega seotud raha teeniva üksuse väärtus ei ole langenud. Seda rakendatakse isegi juhul, kui vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on madalam selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Näide

Masinal on füüsiline kahjustus, kuid ta töötab endiselt, ehkki halvemini, kui varem. Masina õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on madalam selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest. Masinast ei saada sõltumatuid rahavooge. Väikseim eristatav vararühm, millesse masin kuulub ja millest tulenevad teistest varadest suhteliselt sõltumatud raha laekumised, on tootmisliin, mille juurde masin kuulub. Tootmisliini kaetav väärtus näitab, et kogu tootmisliini väärtus ei ole langenud.

Eeldus 1: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid ei väljenda juhtkonna võetud kohustust masin välja vahetada.

Masina kaetavat väärtust ei ole võimalik eraldi hinnata, kuna masina kasutusväärtus:

a) *võib erineda selle õiglasest väärtusest, millest on maha arvatud müügikulutused, ning*

b) *masina kasutusväärtust on võimalik määrata ainult selle raha teeniva üksuse kohta, mille juurde masin kuulub (tootmisliin).*

Tootmisliini väärtus ei ole langenud. Seega ei kajastata masina väärtuse langusest tulenevat kahjumit. Sellegipoolest võib juhtkonnal osutuda vajalikuks hinnata masina kulumiarvestuse periood või -meetod ümber. Lühem kulumiarvestuse periood või kiirem kulumiarvestuse meetod võib olla vajalik selleks, et väljendada masina järelejäänud kasulikku eluiga või seda, kuidas (majandus)üksus tarbib saadavat majandusliku kasu.

Eeldus 2: juhtkonna kinnitatud eelarved/prognoosid väljendavad juhtkonna võetud kohustust kõnealune masin välja vahetada ja lähitulevikus müüa. Masina jätkuvast kasutamisest kuni selle võõrandamiseni saadavaid rahavooge peetakse ebaolulisteks.

▼B

Masina kasutusväärtus on hinnanguliselt ligilähedane selle õiglasele väärtusele, millest on maha arvatud müügikulutused. Seetõttu saab masina kaetavat väärtust määrata ilma masinat omava raha teenivat üksust (tootmisliini) arvestamata. Kuna masina õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, on selle ►**M5** *finantsseisundi aruandelisest* ◄ *(jääk) maksumusest madalam, kajastatakse kõnealuse masina väärtuse langusest tulenev kahjum.*

108 Paragrahvides 104 ja 105 esitatud nõuete rakendamise järgselt kajastatakse raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi jääksumma kohustisena siis ja ainult siis, kui seda nõutakse teiste standarditega.

(VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST TULENEVA KAHJUMI TÜHISTAMINE

109 Paragrahvides 110–116 sätestatakse vara või raha teeniva üksuse kohta kajastatud väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine. Kõnealustes nõuetes kasutatavat mõistet „vara" rakendatakse nii üksiku vara kui ka raha teeniva üksuse suhtes. Paragrahvides 117–121 esitatakse lisanõuded üksiku vara kohta, paragrahvides 122 ja 123 raha teeniva üksuse kohta ja paragrahvides 124 ja 125 firmaväärtuse kohta.

110 (Majandus)üksus hindab ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄, kas esineb asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel perioodidel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjum väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud. Iga sellise asjaolu esinemise korral hindab (majandus)üksus selle vara kaetavat väärtust.

111 Hinnates, kas esineb mingeid asjaolusid, mis viitavad sellele, et eelnevatel aastatel vara, v.a firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võtab (majandus)üksus arvesse vähemalt järgmist:

(Majanduse)üksusevälised informatsiooniallikad

a) Vara turuväärtus on perioodi jooksul oluliselt suurenenud;

b) perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja (majandus)üksuse jaoks soodsad muutused tehnoloogia-, turu-, majandus- või õiguskeskkonnas, kus (majandus)üksus tegutseb, või turul, kuhu vara on määratud;

c) turu intressimäärad või muud investeeringute tulumäärad on perioodi jooksul langenud ning see mõjutab tõenäoliselt vara kasutusväärtuse arvutamisel kasutatavat diskontomäära ja suurendab oluliselt vara kaetavat väärtust.

(Majandus)üksusesisesed informatsiooniallikad

d) Perioodi jooksul on toimunud või lähitulevikus toimuvad olulised ja (majandus)üksuse jaoks soodsad muutused vara kasutamise või eeldatava kasutamise ulatuses või viisis. Need muutused hõlmavad perioodi jooksul tehtud väljaminekuid vara tootluse parendamiseks või parandamiseks või tegevuse, mille osa vara on, ümberstruktureerimise eesmärgil;

▼B

e) (majandus)üksusesesisesest aruandlusest saadavad tõendid viitavad sellele, et vara majandusnäitajad on hetkel või tulevikus eeldatust paremad.

112 Paragrahvis 111 esitatud asjaolud, mis viitavad väärtuse langusest tulenevale kahjumi võimalikule vähenemisele, peegeldavad peamiselt paragrahvis 12 esitatud (vara) võimalikule väärtuse langusest tulenevale kahjumile viitavaid asjaolusid.

113 Kui esinevad asjaolud, mis viitavad sellele, et vara, välja arvatud firmaväärtus, kohta kajastatud kahjumit selle väärtuse langusest enam ei eksisteeri või see on vähenenud, võib see osutada sellele, et kõnealuse vara järelejäänud kasulik eluiga, kulumiarvestuse- või amortisatsioonimeetod, või vara lõppväärtus tuleb üle vaadata ja korrigeerida vara suhtes rakendatava standardi alusel, isegi kui vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata.

114 Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on kajastatud eelnevatel perioodidel, saab tühistada ainult juhul, kui vara kaetava väärtuse määramisel kasutatud hinnangud on muutunud pärast vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist. Sel juhul on vaja suurendada vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust selle kaetava väärtuseni, v.a juhtudel, mis on esitatud paragrahvis 117. Selline suurendamine on (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

115 Vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine väljendab vara kasutamisest või müügist tuleneva hinnangulise tootluse suurenemist alates päevast, mil (majandus)üksus kajastas viimati kõnealuse vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi. Paragrahviga 130 nähakse ette, et (majandus)üksus peab kindlaks tegema hinnangute muutuse, mis põhjustab hinnangulise tootluse suurenemist. Hinnangute muutused on näiteks järgmised:

a) kaetava väärtuse aluste muutus (st kas kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud müügikulutused, või kasutusväärtusel);

b) muutus eeldatavate tulevaste rahavoogude summa, ajastuse või diskontomäära osas juhul, kui kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel, või

c) muutus õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, komponentide hinnangus juhul, kui kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud müügikulutused.

116 Vara kasutusväärtus võib tõusta kõrgemale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest üksnes seetõttu, et tulevaste rahavoogude nüüdisväärtus suureneb aja möödudes. Vara tootlus ei ole siiski suurenenud. Seetõttu ei tühistata (vara) väärtuse langusest tulenevat kahjumit ainult aja möödumise tõttu (mõnikord nimetatakse diskonto „tühistamiseks"), isegi kui vara kaetav väärtus on tõusnud selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest kõrgemale.

Üksiku vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

117 Vara, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus, mis on suurenenud selle väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tõttu, ei tohi ületada ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis oleks sellel olnud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelnevatel aastatel ei oleks kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

118 Vara, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse tõusu kõrgemale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni või kulumita), kui eelmistel aastatel ei oleks kajastatud (vara)väärtuse langusest tulenevat kahjumit, nimetatakse ümberhindluseks. (Majandus)üksus rakendab sellise ümberhindluse arvestamisel kõnealuse vara suhtes rakendatavat standardit.

▼B

119 Vara, v.a firmaväärtus, väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine kajastatakse kohe ►M5 koondkasumi aruandes ◄, v.a juhul, kui vara kajastatakse selle ümberhinnatud väärtuses kooskõlas mõne muu standardiga (nt kooskõlas IAS 16-s esitatud ümberhindluse mudeliga). Kõnealuse teise standardi kohaselt käsitatakse ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist ümberhinnatud väärtuse suurenemisena.

►M5 120 Ümberhinnatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjumi tühistamine kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab selle vara ümberhindluse reservi. Siiski, ◄ ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatakse ka (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud ümberhinnatud vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi ulatuses.

121 Pärast väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamist korrigeeritakse vara kulumit tulevastel perioodidel nii, et vara muudetud ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, millest on maha arvatud lõppväärtus (selle olemasolu korral), jaotatakse süstemaatiliselt kogu selle ülejäänud kasulikule elueale.

Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

122 Raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine jaotatakse proportsionaalselt üksuse varade, v.a firmaväärtus, ►M5 finantsseisundi aruandelistele ◄ (jääk)maksumustele. Selliseid ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse suurenemisi käsitatakse üksikute varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamistena ja neid kajastatakse kooskõlas paragrahviga 119.

123 Väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise jaotamisel raha teenivale üksusele kooskõlas paragrahviga 122, ei tohi vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus suureneda nii palju, et see ületab järgmistest väikseima:

a) selle kaetav väärtus (kui seda on võimalik määrata) ja

b) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis oleks kindlaks määratud (ilma amortisatsiooni ja kulumita), kui eelnevatel perioodidel ei oleks kajastatud vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit.

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise summa, mis oleks muidu jaotatud sellele varale, jaotatakse proportsionaalselt teistele kõnealuse üksuse varadele, v.a firmaväärtus.

Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine

124 Firmaväärtuse langusest tulenevat kahjumit ei tühistata järgneval perioodil.

125 IAS 38-s „Immateriaalsete varad” ei ole lubatud (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse kajastamine. Firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamisele järgnenud perioodidel ilmnev firmaväärtuse kaetava väärtuse suurenemine on pigem (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse suurenemine kui omandatud firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamine.

AVALIKUSTAMINE

126 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga varade liigi kohta:

a) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kõnealused (vara) väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid kajastatakse;

▼B

b) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad ja ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kõnealused (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamised kajastatakse;

c) perioodi jooksul ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate kahjumite summad;

d) perioodi jooksul ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud ümberhinnatud varade väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summad.

127 Varade liik on (majandus)üksuse sarnase iseloomuga ja (majandus)üksuse tegevuses sarnase kasutusotstarbega varade rühm.

128 Paragrahvis 126 nõutavat informatsiooni võib esitada koos muu sama varade liigi kohta avalikustatava informatsiooniga. Näiteks võib sellise informatsiooni lisada materiaalse põhivara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdlusesse perioodi alguses ja lõpus, nagu on ette nähtud IAS 16-ga.

129 (Majandus)üksus, mis esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustab iga segmendi kohta järgmise informatsiooni:

a) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite summa;

b) perioodi jooksul ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate tühistatud kahjumite summa.

130 (Majandus)üksus avalikustab iga üksiku vara, k.a firmaväärtus, või raha teeniva üksuse väärtuse langusest tuleneva olulise kahjumi kohta, mis perioodi vältel on kajastatud või tühistatud, järgmise informatsiooni:

a) sündmused või asjaolud, mis viisid (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamiseni või tühistamiseni;

b) (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis kajastatakse või tühistatakse;

c) üksiku vara kohta:

i) vara kirjeldus ja

ii) kui (majandus)üksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatav segment, kuhu vara kuulub;

d) raha teeniva üksuse kohta:

i) raha teeniva üksuse kirjeldus (kas see on tooteliin, tehas, äritegevus, geograafiline piirkond või IFRS 8-s määratletud avalikustatav segment);

ii) (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa, mis varade liigis või, kui (majandus)üksus esitab segmendiinformatsiooni kooskõlas IFRS 8-ga, avalikustatavas segmendis on kajastatud või tühistatud;

▼B

iii) kui pärast eelmist raha teeniva üksuse kaetava väärtuse hinnangut (selle olemasolu korral) on raha teeniva üksuse kindlaks määramisel muutunud varade rühmitamine, kirjeldus nii käesolevate kui ka eelneva varade rühmitamise viisist ja raha teeniva üksuse kindlaksmääramise viisi muutmise põhjustest;

e) kas vara (raha teeniva üksuse) kaetav väärtus on selle õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, või selle kasutusväärtus;

f) kui kaetav väärtus on õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused, õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, määramise alus (nt kas õiglane väärtus määrati kindlaks, tuginedes aktiivsele turule);

g) kui kaetav väärtus on kasutusväärtus, siis diskontomäär(ad), mida on kasutatud praeguses ja varasemas kasutusväärtuse hinnangus (selle olemasolu korral).

131 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul kajastatud (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kogusumma ja väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamiste kohta, mille kohta ei ole paragrahvi 130 kohaselt avalikustatud informatsiooni, järgmise informatsiooni:

a) peamised varade liigid, mida on mõjutanud (vara) väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine;

b) peamised sündmused ja asjaolud, mis viisid selliste (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite kajastamise ja tühistamiseni.

132 (Majandus)üksusel on soovitatav avalikustada eeldused, mida on kasutatud varade (raha teenivate üksuste) kaetava väärtuse määramisel perioodi jooksul. Paragrahviga 134 nähakse ette, et (majandus)üksus peab avalikustama informatsiooni raha teeniva üksuse kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangute kohta, kui selle üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus hõlmab firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara.

133 Kui kooskõlas paragrahviga 84 ei ole ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ mõnda osa äriühenduses omandatud firmaväärtusest jaotatud raha teenivale üksusele (üksuste rühmale), avalikustatakse jaotamata firmaväärtuse summa ja põhjused, miks see summa on jäänud jaotamata.

Raha teenivate üksuste, mis sisaldavad firmaväärtust või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud

134 (Majandus)üksus avalikustab punktides a kuni f nõutud informatsiooni raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kohta, millele jaotatud sellesse üksusesse (üksuste rühma) kuuluva firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on oluline võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse ja piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ väärtuse kogusummaga:

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

▼B

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus;

c) üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse määramise alus (st. kas kasutusväärtus või õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused);

d) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb kasutusväärtusel:

i) iga olulise eelduse kirjeldus, millel põhinevad juhtkonna rahavoogude prognoosid perioodiks, mille kohta kehtivad kõige viimased eelarved/prognoosid. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõige tundlikum;

ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad varasemast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest;

iii) periood, mille osas rahavoogude prognoosid põhinevad juhtkonna poolt heaks kiidetud finantseelarvetel/-prognoosidel, ning juhul, kui raha teenivate üksuste (üksuste rühmade) kohta on tehtud prognoosid pikemaks ajaks kui viis aastat, selgitus, mis põhjendab pikema perioodi valimist;

iv) kasvumäär, mille põhjal kantakse rahavoogude prognoosid üle perioodilt, mille kohta kehtivad viimased eelarved/prognoosid, ning sellise kasvumäära kasutamise õigustatus, mis ületab nende toodete, tööstuste ja riigi või riikide, kus (majandus)üksus tegutseb, või turu, millele käesolev üksus (üksuste rühm) on määratud, suhtes kehtivat pikaajalist keskmist kasvumäära;

v) rahavoogude prognoosides kasutatavad diskontomäärad.

▼M8

e) kui üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus põhineb õiglasel väärtusel, millest on maha arvatud müügikulutused, meetod, mida kasutati sellise õiglase väärtuse kindlaksmääramisel, millest on maha arvatud müügikulutused. Kui sellise õiglase väärtuse kindlaksmääramisel, millest on maha arvatud müügikulutused, ei tuginetud kättesaadavatele andmetele üksuse (üksuste rühma) turuhinna kohta, avalikustatakse ka järgmine informatsioon:

i) iga olulise eelduse kirjeldus, mille põhjal määras juhtkond kindlaks õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused. Olulised eeldused on need eeldused, mille suhtes on üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus kõige tundlikum;

ii) juhtkonna iga olulise eelduse juurde kuuluvate väärtuste määramise põhimõtete kirjeldus: kas need väärtused väljendavad varasemat kogemust ja on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest.

Kui sellise õiglase väärtuse kindlaksmääramisel, millest on maha arvatud müügikulutused, on kasutatud rahavoogude diskonteeritud prognoose, avalikustatakse ka järgmine informatsioon:

iii) periood, mille kohta on juhtkonnal rahavoogude prognoosid;

▼M8

iv) rahavoogude prognoositud kasvumäär;

v) rahavoogude prognoosides kasutatavad diskontomäärad.

▼B

f) kui piisavalt tõenäoline muutus olulistes eeldustes, mille põhjal määras juhtkond üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse, põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus oleks kõrgem selle kaetavast väärtusest:

i) summa, mille võrra üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus on kõrgem selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk) maksumusest;

ii) põhieeldusele omistatav väärtus;

iii) summa, mille võrra põhieeldusele omistatav väärtus peab pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetav väärtus oleks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega võrdne.

135 Kui kogu firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus või osa sellest on jaotatud mitmele raha teenivale üksusele (üksuste rühmadele) ja see üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud summa ei ole oluline võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega, avalikustatakse see fakt koos üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega. Lisaks sellele avalikustab (majandus)üksus, kui selliste üksuste (üksuste rühmade) kaetav väärtus põhineb samadel põhieeldustel ja üksustele (üksuste rühmadele) jaotatud firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus on oluline, võrreldes (majandus)üksuse firmaväärtuse või piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega, selle fakti koos järgmise informatsiooniga:

a) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud firmaväärtuse ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus;

b) üksusele (üksuste rühmale) jaotatud piiramatu kasuliku elueaga immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus;

c) põhieeldus(t)e kirjeldus;

d) juhtkonna põhieeldus(t)e juurde kuuluva(te) väärtus(te) kindlaks määramise põhimõtete kirjeldus: kas see väärtus (need väärtused) väljendavad eelnevat kogemust või on vajaduse korral vastavuses (majandus)üksuseväliste informatsiooniallikatega ja kui mitte, siis kuidas ja miks need erinevad eelnevast kogemusest ja (majandus)üksusevälistest informatsiooniallikatest;

e) kui piisavalt tõenäoline muutus põhieeldustes põhjustaks selle, et üksuse (üksuste rühma) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ kogumaksumus oleks kõrgem selle kaetava väärtuse kogusummast:

i) summa, mille võrra üksuste (üksuste rühmade) kaetavate väärtuste kogusumma on kõrgem nende ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ kogumaksumusest;

ii) põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed);

▼B

iii) summa, mille võrra põhieeldus(t)ele omistatav(ad) väärtus(ed) peab (peavad) pärast muutuse tagajärgede mõju arvestamist teiste kaetava väärtuse mõõtmisel kasutatavate muutujate suhtes muutuma, et üksuse (üksuste rühma) kaetavad väärtused oleksid selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ kogumaksumusega võrdsed.

136 Kõige viimast eelneval perioodil tehtud raha teeniva üksuse (üksuste rühma) kaetava väärtuse põhjalikku arvutust võib kooskõlas paragrahviga 24 või 99 edasi kanda ja kasutada käesoleval perioodil selle üksuse (üksuste rühma) väärtuse languse kontrollimisel, arvestades, et täidetud on teatud tingimused. Sellisel juhul on üksust (üksuste rühma) puudutav informatsioon, mille kohta kehtivad paragrahvides 134 ja 135 esitatud avalikustatava teabe nõuded, seotud kaetava väärtuse edasi kantud arvutusega.

137 Näide 9 illustreerib paragrahvides 134 ja 135 ettenähtud avalikustatava teabe nõudeid.

Üleminekusätted ja jõustumiskuupäev

▼M12

_____

139 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

▼B

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on 31. märtsil 2004. aastal või hiljem, omandatud immateriaalsete vara ja firmaväärtuse suhtes ning

b) edasiulatuvalt kõigi teiste varade suhtes 31. märtsil 2004 või hiljem algavatel aruandeaastatel.

140 (Majandus)üksused, mille kohta kehtib paragrahv 139, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 139 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 38 (parandatud 2004).

▼M5

140A IAS 1-ga Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 61, 120, 126 ja 129. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M12

140B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahve 65, 81, 85 ja 139; muudeti kehtetuks paragrahvid 91–95 ning lisati Lisa C. (majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M8

140C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 134 punkt e. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M7

140D 2008. aasta mais välja antud *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus* (IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* ja IAS 27 muudatused) lisas paragrahvi 12 punkti h. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui majandusüksus rakendab IAS 27 paragrahvidega 4 ja 38A seotud muudatusi varasema perioodi suhtes, rakendab ta samaaegselt paragrahvi 12 punkti h muudatust.

▼M22

140E 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 80 punkti b. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

IAS 36 (välja antud 1998) tagasivõtmine

141 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 36 „Varade väärtuse langus” (välja antud 1998).

Lisa A

NÜÜDISVÄÄRTUSE TEHNIKATE KASUTAMINE KASUTUSVÄÄRTUSE MÕÕTMISEL

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa. Selles esitatakse juhised nüüdisväärtuse tehnikate kasutamise kohta kasutusväärtuse mõõtmisel. Kuigi juhistes kasutatakse mõistet „vara”, on see mõiste rakendatav ka varaderühma kohta, mis moodustab raha teeniva üksuse.

Nüüdisväärtuse mõõtmise komponendid

A1 Varade vahelisi majanduslikke erinevusi hõlmavad ühiselt järgmised komponendid:

a) tulevaste rahavoogude hinnang või, keerukamatel juhtudel, tulevaste rahavoogude jada, mida (majandus)üksus varast saada loodab;

b) ootused nende rahavoogude summade või ajastuse arvatavate muutuste kohta;

c) raha ajaväärtus, mida näitab hetke turu riskivaba intressimäär;

d) varas sisalduva ebakindluse talumise hind ning

▼B

e) muud, vahel eristamatud faktorid (nagu likviidsuse puudumine), mida turul osalejad tulevaste rahavoogude, mida (majandus)üksus varast saada loodab, hindamisel esile tooksid.

A2 Käesolevas lisas vastandatakse kaks nüüdisväärtuse arvutamise viisi, millest mõlemat võib olenevalt olukorrast kasutada vara kasutusväärtuse hindamisel. „Traditsioonilise" meetodi puhul on paragrahvis A1 kirjeldatud faktorite b–e mõju arvestamisel kasutusele võetud diskontomäär. „Eeldatavate rahavoogude" meetodi puhul põhjustavad faktorid b, d ja e parandusi riskifaktoritega korrigeeritud eeldatavate rahavoogude leidmisel. Ükskõik kumma meetodi (majandus)üksus valib, et väljendada eeldatavaid muutusi tulevase rahavoo summas ja ajastuses, peab tulemuseks olema tulevase rahavoo eeldatav nüüdisväärtus ehk kõigi võimalike tulemuste kaalutud keskmine.

Üldpõhimõtted

A3 Tulevaste rahavoogude ja intressimäärade hindamiseks kasutatavad tehnikad on erinevates situatsioonides erinevad, olenevalt kõnealust vara puudutavast olukorrast. Nüüdisväärtuse tehnikate rakendamisel varade mõõtmiseks järgitakse aga siiski järgmisi üldpõhimõtteid:

a) rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad peaksid väljendama eeldusi, mis on vastavuses eeldatavates rahavoogudes sisalduvatega. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda või üldse mitte. Näiteks võib 12-protsendilist diskontomäära rakendada saada oleva laenu lepingupõhiste rahavoogude suhtes. See määr väljendab teatud omadustega laenudest tulenevate kohustuste mittetäitmist. Sama 12-protsendilist diskontomäära ei tohi kasutada eeldatavate rahavoogude diskonteerimisel, sest need rahavood juba väljendavad eeldusi tulevaste kohustuste mittetäitmise suhtes.

b) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid olema vabad moonutustest ja kõnealuse varaga mitte seotud faktoritest. Näiteks moonutab mõõtmist netorahavoogude tahtlik alahindamine ilmselge eesmärgiga suurendada vara tulevast kasumlikkust.

c) eeldatavad rahavood või diskontomäärad peaksid väljendama pigem erinevate võimalike tulemuste hulka kui ühte, kõige tõenäolisemat miinimum- või maksimumsummat.

Nüüdisväärtuse meetodid: traditsiooniline ja eeldatavate rahavoogude meetod

Traditsiooniline meetod

A4 Nüüdisväärtuse rakendamisel kasutatakse arvestuses traditsiooniliselt ühte eeldatavate rahavoogude hinnangut ja ühte diskontomäära, mida tihti kirjeldatakse kui „riskile vastavat määra". Tegelikkuses eeldab traditsiooniline meetod, et üks diskontomäär väljendab kõiki ootusi tulevaste rahavoogude suhtes ja sobivat riskipreemiat. Seega asetab traditsiooniline meetod rõhu eelkõige diskontomäära valimisele.

▼B

A5 Teatud olukordades, näiteks kui võrreldavad varad on turul jälgitavad, on traditsiooniline meetod suhteliselt kergesti rakendatav. Varad, millest tulenevad lepingupõhised rahavood, on sarnased turul osalejate poolt kirjeldatavate „12 % võlakiri" tüüpi varadega.

A6 Traditsiooniline meetod ei pruugi adekvaatselt lahendada teatud keerukamaid mõõtmise probleeme nagu mitterahaliste varade mõõtmine, mille objekti või sellega sarnase objekti puhul puudub turg. Sobiva „riskile vastava määra" leidmiseks on vajalik vähemalt kahe objekti analüüs – vara, mis on turul olemas ja millel on jälgitav intressimäär, ning selle vara mõõtmine. Mõõdetavatele rahavoogudele sobiva diskontomäära peab tuletama teise vara jälgitavast intressimäärast. Sellise järelduse tegemiseks on vajalik, et teise vara rahavood oleksid sarnased mõõdetava vara omadele. Seetõttu peab mõõtja:

a) kindlaks tegema diskonteeritavad rahavood;

b) kindlaks tegema turul teise vara, mille rahavood on sarnased;

c) võrdlema kahe objekti rahavooge, veendumaks, et need on sarnased (nt kas mõlemad on lepingupõhised rahavood või on üks lepingupõhine ja teine hinnanguline rahavoog);

d) hindama, kas ühes objektis on komponente, mis teises puuduvad (nt kas üks on likviidsem kui teine), ning

e) hindama, kas mõlemad rahavood käituvad (ehk muutuvad) muutuvates majanduslikes tingimustes sarnaselt.

Eeldatavate rahavoogude meetod

A7 Eeldatavate rahavoogude meetod on teatud situatsioonides tõhusam mõõtmisvahend kui traditsiooniline meetod. Mõõtmisel kasutab eeldatavate rahavoogude meetod ühe kõige tõenäolisema rahavoo asemel kõiki ootusi tulevaste rahavoogude kohta. Näiteks võib rahavoog olla 100 VÜ, 200 VÜ või 300 VÜ, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Eeldatav rahavoog on 220 VÜ. Seega erineb eeldatavate rahavoogude meetod traditsioonilisest meetodist selle poolest, et keskendub kõnealuste rahavoogude otsesele analüüsile ning mõõtmisel kasutatavatele üksikasjalikematele eeldustele.

A8 Eeldatavate rahavoogude meetod võimaldab ka nüüdisväärtuse tehnikate kasutamist, kui rahavoogude ajastus on ebakindel. Näiteks võib 1 000 VÜ suuruse rahavoo saada ühe, kahe või kolme aastaga, tõenäosustega vastavalt 10 %, 60 % ja 30 %. Järgnev näide demonstreerib eeldatava nüüdisväärtuse arvutamist sellises situatsioonis.

1 000 VÜ nüüdisväärtus 1 aastaga 5 % puhul	952,38 VÜ	
Tõenäosus	10,00 %	95,24 VÜ
1 000 VÜ nüüdisväärtus kahe aastaga 5,25 % puhul	902,73 VÜ	
Tõenäosus	60,00 %	541,64 VÜ

▼B

1 000 VÜ nüüdisväärtus kolme aastaga 5,50 % puhul	851,61 VÜ	
Tõenäosus	30,00 %	255,48 VÜ
Eeldatav nüüdisväärtus		892,36 VÜ

A9 Eeldatav nüüdisväärtus 892,36 VÜ erineb traditsioonilisel meetodil arvestatud parimast hinnangust, milleks on 902,73 VÜ (60 % tõenäosus). Traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamine selle näite puhul nõuab otsustamist, millist rahavoogude võimalikku ajastust kasutada, ning ei väljendaks seega teiste ajastuste võimalikkust. Seda seetõttu, et traditsioonilise nüüdisväärtuse arvutamise diskontomäär ei saa väljendada ebakindlusi ajastuses.

A10 Tõenäosuste kasutamisel on eeldatavate rahavoogude meetodil oluline osa. Mõned kahtlevad, kas tõenäosuste omistamine ülimalt subjektiivsetele hinnangutele ei viita suuremale täpsusele, kui see tegelikult võimalik on. Kuid traditsioonilise meetodi nõuetekohane rakendamine (kirjeldatud paragrahvis A6) näeb ette samasuguseid hinnanguid ja subjektiivsust, ilma et esitataks selgelt arvutamisprotseduur, nagu seda võimaldab eeldatavate rahavoogude meetod.

A11 Mitmed praktikas kasutatavad hinnangud sisaldavad mitteametlikult eeldatavate rahavoogude meetodi elemente. Lisaks peavad raamatupidajad tihti mõõtma vara piiratud informatsiooni põhjal selle võimalike rahavoogude tõenäosuste kohta. Näiteks võib raamatupidaja puutuda kokku järgmise situatsiooniga:

a) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ, kuid ükski sellesse vahemikku jääv summa ei ole kõige tõenäolisem. Selle piiratud informatsiooni põhjal on hinnanguline eeldatav rahavoog 150 [(50 + 250)/2] VÜ.

b) hinnanguline summa jääb vahemikku 50 VÜ ja 250 VÜ ning kõige tõenäolisem summa on 100 VÜ. Kuid iga summaga seotud tõenäosused pole teada. Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav rahavoog 133,33 [(50 + 250)/3] VÜ.

c) hinnanguline summa on 50 VÜ (tõenäosus 10 %), 250 VÜ (tõenäosus 30 %) või 100 VÜ (tõenäosus 60 %). Selle piiratud informatsiooni põhjal on eeldatav rahavoog 140 [(50 × 0,10) + (250 × 0,30) + (100 × 0,60)] VÜ.

Igal juhul annab eeldatavate rahavoogude meetod tõenäoliselt parema kasutusväärtuse hinnangu kui kõige tõenäolisem, miinimum- või maksimumsumma eraldi.

A12 Eeldatavate rahavoogude meetodi rakendamise kohta kehtib ratsionaalsuse piirang. Mõnedel juhtudel võib (majandus)üksusel olla juurdepääs suurele hulgale andmetele ja ta võib välja töötada mitmeid rahavoogude stsenaariume. Teistel juhtudel suudab (majandus)üksus ilma olulisi kulutusi tegemata koostada erinevate rahavoogude kohta ainult üldised seisukohad. (Majandus)üksus peab tasakaalustama lisainformatsiooni hankimisega seotud kulutused lisandväärtusega, mida selline informatsioon mõõtmise usaldusväärsusele annab.

▼B

A13 Mõned väidavad, et eeldatavate rahavoogude tehnika pole adekvaatne üksiku objekti või objekti, millel on piiratud arv võimalikke tulemusi, mõõtmiseks. Nad toovad näiteks vara, millel on kaks võimalikku tulemust: 90-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 10 VÜ, ja 10-protsendiline tõenäosus, et rahavoog on 1 000 VÜ. Nad täheldavad, et selle näite arvatav rahavoog on 109 VÜ ja kritiseerivad seda tulemust, kuna see ei väljenda lõpuks makstavat summat.

A14 Sellised väited peegeldavad erimeelsusi mõõtmise eesmärgi suhtes. Kui eesmärgiks on tekkivate kulutuste koondamine, ei anna eeldatavate rahavoogude meetod statistiliselt usaldusväärset hinnangut arvatavate kulude kohta. Kuid käesolev standard puudutab siiski vara kaetava väärtuse mõõtmist. Antud näites ei ole vara kaetav väärtus tõenäoliselt 10 VÜ, kuigi see on kõige tõenäolisem rahavoog. Seda seetõttu, et 10 VÜ mõõtmine ei arvesta rahavoo ebakindlust vara mõõtmisel. Ebakindel rahavoog esitatakse hoopis kui kindel rahavoog. Ükski ratsionaalne (majandus)üksus ei müüks selliste omadustega vara 10 VÜ eest.

Diskontomäär

A15 Ükskõik kumba meetodit (majandus)üksus vara kasutusväärtuse mõõtmiseks ka ei vali, ei tohi rahavoogude diskonteerimisel kasutatavad intressimäärad väljendada riske, mille suhtes eeldatavaid rahavooge on korrigeeritud. Vastasel korral arvestatakse mõnede eelduste mõju kaks korda.

A16 Kui varaspetsiifiline määr ei ole turul otseselt kättesaadav, kasutab (majandus)üksus diskontomäära prognoosimisel asendusmeetmeid. Eesmärgiks on võimalikult täpselt hinnata turu hinnangut järgmise kohta:

a) raha ajaväärtus perioodidel kuni vara kasuliku eluea lõpuni ja

b) paragrahvis A1 esitatud tegurid b, d ja e ulatuses, mil määral antud faktorid ei ole hinnanguliste rahavoogude leidmisel põhjustanud parandusi.

A17 Sellise hinnangu andmisel võiks (majandus)üksus võtta alustuseks arvesse järgmisi määrasid:

a) (majandus)üksuse kaalutud keskmine kapitali maksumus, mis on määratud näiteks finantsvara hindamismudeli kohaselt;

b) (majandus)üksuse alternatiivne laenuintressimäär ning

c) muud turu laenuintresside määrad.

A18 Neid määrasid peab aga korrigeerima:

a) väljendamaks turuhinnangut vara eeldatavate rahavoogudega seostatavate eririskide kohta ja

b) välistamaks riske, mis ei ole olulised vara hinnangulisi rahavoogude suhtes või mille suhtes hinnangulisi rahavooge on korrigeeritud.

▼B

Arvestada tuleks riskidega nagu riigi-, valuuta- ja hindade riskid.

A19 Diskontomäär ei sõltu (majandus)üksuse kapitali struktuurist ja sellest, kuidas (majandus)üksus on rahastanud vara ostmist, kuna vara kasutamisest tulenevad eeldatavad tulevased rahavood ei sõltu sellest, kuidas (majandus)üksus on vara ostmist rahastanud.

A20 Paragrahviga 55 nähakse ette, et kasutatav diskontomäär oleks maksueelne määr. Seega, kui kõnealune määr, mida diskontomäära hindamisel kasutatakse, on maksujärgne, korrigeeritakse selle määramise aluseid nii, et see oleks maksueelne.

A21 (Majandus)üksus kasutab vara kasutusväärtuse hindamisel tavaliselt üht diskontomäära. Seejuures kasutab (majandus)üksus erinevaid diskontomäärasid erinevate tulevaste perioodide kohta, kui kasutusväärtus on eri perioodide riskide erinevuste või intressimäärade suhtes tundlik.

▼M12

Lisa C

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

Firmaväärtusega ja mittekontrolliva osalusega raha teeniva üksuse väärtuse languse kontrollimine

C1 Kooskõlas IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab ja mõõdab omandaja firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga kui vahet, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglases väärtuses;

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas IFRS 3-ga; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud IFRS 3 kohaselt.

Firmaväärtuse jaotamine

C2 Käesoleva standardi paragrahvis 80 nõutakse äriühenduses omandatud firmaväärtuse jaotamist omandaja kõikidele raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele, mis eeldatavasti saavad ühenduse sünergiast kasu, olenemata sellest, kas omandatava varad või kohustised kantakse üle nendele üksustele või üksuste rühmadele. On võimalik, et osa äriühendusest tulenevast sünergiast jaotatakse raha teenivale üksusele, mille suhtes mittekontrollivatel osalusel puudub huvi.

▼M12

(Vara) väärtuse languse kontrollimine

C3 (Vara) väärtuse languse kontrollimine hõlmab raha teeniva üksuse kaetava väärtuse võrdlemist raha teeniva üksuse bilansilise (jääk) maksumusega.

C4 Kui (majandus)üksus mõõdab mittekontrollivat osalust oma proportsionaalse osalusena tütarettevõtte eristatavas netovaras omandamise kuupäeval, mitte õiglases väärtuses, sisaldub mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus seotud raha teeniva üksuse kaetavas väärtuses, kuid seda ei kajastata emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Seetõttu (majandus)üksus suurendab üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust, et kaasata mittekontrollivale osalusele omistatav firmaväärtus. Seda korrigeeritud bilansilist (jääk) maksumust võrreldakse seejärel üksuse kaetava väärtusega, et teha kindlaks, kas raha teeniva üksuse väärtus on langenud.

(Vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi jaotamine

C5 Paragrahvis 104 nõutakse, et kindlakstehtud kahjum (vara) väärtuse langusest jaotataks esiteks selleks, et vähendada üksusele jaotatud firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust ja seejärel muudele kõnealuse üksuse varadele proportsionaalselt üksuse iga vara bilansilise (jääk) maksumusega.

C6 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõte või osa sellest on ise raha teeniv üksus, siis jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

C7 Kui mittekontrolliva osalusega tütarettevõte või osa sellest kuulub suurema raha teeniva üksuse koosseisu, jaotatakse firmaväärtuse väärtuse langusest tulenev kahjum raha teeniva üksuse osadele, millel on mittekontrolliv osalus ja millel ei ole. Väärtuse langusest tulenevad kahjumid jaotatakse raha teeniva üksuse osadele järgmisel alusel:

a) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab firmaväärtust raha teenivas üksuses, vastavate osade firmaväärtuse suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust; ja

b) ulatuses, mil (vara) väärtuse langus puudutab eristatavaid varasid raha teenivas üksuses, vastavate osade eristatava netovara suhtelised bilansilised (jääk)maksumused enne (vara) väärtuse langust. Iga selline (vara) väärtuse langus jaotatakse iga üksuse vastavate osade varadele proportsionaalselt osasse kuuluva iga vara bilansilise (jääk)maksumuse alusel.

Mittekontrolliva osalusega osades jaotatakse (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum emaettevõtte ja mittekontrolliva osaluse vahel samal alusel, nagu jaotatakse kasumit või kahjumit.

C8 Kui mittekontrollivale osalusele omistatav (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum puudutab firmaväärtust, mis ei ole kajastatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes (vt paragrahv C4), siis seda väärtuse langust ei kajastata firmaväärtuse langusest tuleneva kahjumina. Sellistel juhtudel kajastatakse firmaväärtusest tuleneva kahjumina üksnes firmaväärtusega seotud väärtuse langusest tulenev kahjum, mis on jaotatud emaettevõttele.

C9 Näide 7 illustreerib firmaväärtust omava raha teeniva üksuse, mis ei kuulu täielikult emaettevõttele, väärtuse languse kontrollimist.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 37

Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on tagada asjakohaste kajastamiskriteeriumide ja mõõtmisaluste rakendamine eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade suhtes ning piisava informatsiooni avalikustamine lisades, et võimaldada kasutajatel mõista nende olemust, ajastust ja summat.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse kõikide (majandus)üksuste poolt eraldiste, tingimuslike kohustiste ja tingimuslike varade arvestamisel, välja arvatud eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad:

a) mis tulenevad täitmisele kuuluvatest lepingutest, välja arvatud kahjuliku lepingu korral, ja

b) [kehtetu]

c) mille suhtes rakendatakse mõnda muud standardit.

2 Käesolevat standardit ei rakendata finantsinstrumentide suhtes (sealhulgas garantiid), mis kuuluvad IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” rakendusalasse.

3 Täitmisele kuuluvad lepingud on lepingud, mille kumbki osapool ei ole oma kohustusi täitnud või mille mõlemad osapooled on oma kohustused täitnud osaliselt ja võrdsel määral. Käesolevat standardit ei rakendata täitmisele kuuluvate lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui need lepingud on kahjulikud.

4 [Kehtetu]

▼M12

5 Kui mõni teine standard käsitleb spetsiifilist liiki eraldist, tingimuslikku kohustist või tingimuslikku vara, rakendab (majandus)üksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks on teatud eraldiseliike käsitletud järgmistes standardites:

▼B

a) ehituslepingud (vt IAS 11 „Ehituslepingud”);

b) tulumaks (vt IAS 12 „Tulumaks”);

c) rendilepingud (vt IAS 17 „Rendid”). Kuna IAS 17 „Rendid” ei sisalda siiski kahjulikuks muutunud kasutusrendilepingu käsitlemise erinõudeid, rakendatakse sellistel juhtudel käesolevat standardit;

d) hüvitised töötajatele (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”) ja

e) kindlustuslepingud (vt IFRS 4 „Kindlustuslepingud”). Siiski rakendatakse käesolevat standardit kindlustusandja eraldiste, potentsiaalsete kohustuste ja potentsiaalsetele varade suhtes, mis ei tulene lepingulistest kohustustest ega õigusest kindlustuslepingute alusel IFRS 4 rakendusalas.

6 Mõned eraldistena käsitletud summad võivad olla seotud tulude kajastamisega, näiteks juhul, kui (majandus)üksus annab teenustasu eest garantiisid. Käesolev standard ei käsitle tulude kajastamist. IAS 18-s *Tulu* määratakse kindlaks asjaolud, millal tulusid kajastatakse ning antakse praktilisi kajastamiskriteeriumide rakendamise juhiseid. Käesolev standard ei muuda IAS 18-s esitatud nõudeid.

▼B

7 Käesolevas standardis määratletakse eraldised kohustistena, mille ajastus või summa ei ole kindel. Mõnedes riikides kasutatakse mõistet „eraldis” ka selliste kirjete suhtes nagu kulum, varade väärtuse langus ja ebatõenäoliselt laekuvad nõuded: need on varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ maksumuse korrigeerimised ning käesolevas standardis neid ei käsitleta.

8 Muud standardid määravad kindlaks, kas kulutusi käsitletakse varade või kuludena. Käesolevas standardis kõnealuseid küsimusi ei käsitleta. Sarnaselt ei keela ega nõua käesolev standard eraldise tegemise korral kajastatud kulutuste kapitaliseerimist.

9 Käesolevat standardit rakendatakse ümberstruktureerimiste eraldiste suhtes (kaasa arvatud lõpetatud tegevusvaldkonnad). Kui ümberstruktureerimist võib määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, võivad IFRS 5 „Müügiks hoitav põhivara ja lõpetatud tegevusvaldkonnad” alusel olla nõutavad täiendavad avalikustamised.

MÕISTED

10 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Eraldis on kohustis, mille ajastus või summa ei ole kindel.

Kohustis on (majandus)üksuse eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja mille täitmise tulemusena (majandus)üksuse majanduslikku kasu sisaldavad ressursid eeldatavalt vähenevad.

Kohustav sündmus on sündmus, mille tulemuseks on juriidiline või faktiline kohustus, mille täitmisele puudub (majandus)üksusel reaalne alternatiiv.

Juriidiline kohustus on kohustus, mis tuleneb:

a) lepingust (selle otseste või kaudsete tingimuste kaudu);

b) õigusaktidest või

c) muust õiguslikust alusest.

Faktiline kohustus on (majandus)üksuse tegevusest tulenev kohustus, mis tuleneb asjaolust, et:

a) (majandus)üksus on teistele osapooltele väljakujunenud tegevustavaga või avaldatud põhimõtetega või piisavalt konkreetse hetketeadaandega märku andnud, et ta on nõus aktsepteerima teatavaid kohustusi, ja

b) selle tulemusena on (majandus)üksus tekitanud kõnealustes teistes osapooltes õigustatud ootuse, et ta täidab nimetatud kohustused.

Tingimuslik kohustis on:

a) võimalik möödunud sündmusest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult (majandus)üksuse kontrolli all, või

b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

i) ei ole tõenäoline, et kohustuse täitmiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse, või

ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

▼B

Tingimuslik vara on võimalik vara, mis tuleneb möödunud sündmusest ning mille olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida (majandus)üksus täielikult ei kontrolli.

Kahjulik leping on leping, mille puhul lepingujärgsete kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu.

Ümberstruktureerimine on juhtkonna kavandatav ja kontrollitav programm, mis oluliselt muudab järgmist:

a) (majandus)üksuse äritegevuse ulatust või

b) äritegevuse läbiviimise viisi.

Eraldised ja muud kohustised

11 Eraldised erinevad muudest kohustistest, näiteks võlgadest hankijatele ja viitvõlgadest, kuna nende täitmiseks vajalike tulevaste kulutuste ajastus või summa ei ole kindel. Seevastu:

a) võlad hankijatele on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille kohta on esitatud arve või mille osas on hankijaga formaalselt kokku lepitud, ja

b) viitvõlad on kohustised tasuda saadud või tarnitud kaupade ja teenuste eest, mille eest ei ole tasutud, mille kohta ei ole esitatud arvet ja mille osas ei ole hankijaga formaalselt kokku lepitud, sealhulgas töötajatele tasumisele kuuluvad summad (näiteks tekkepõhiselt kajastatud puhkusekohustise summad). Kuigi mõnikord on vaja hinnata viitvõlgade ajastust või summat, on nendega seotud ebakindlus harilikult palju väiksem kui eraldiste korral.

Viitvõlgasid näidatakse sageli osana võlgadest hankijatele või osana muudest võlgadest, samal ajal kui eraldisi näidatakse eraldi.

Eraldiste ja tingimuslike kohustiste vaheline seos

12 Üldiselt on kõik eraldised tingimuslikud, kuna nende ajastus või summa ei ole kindel. Käesolevas standardis kasutatakse mõistet „tingimuslik" siiski nende kohustiste ja varade kohta, mida ei kajastata ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄, kuna nende olemasolu kinnitab ainult ühe või mitme sellise tulevikusündmuse toimumine või mittetoimumine, mis on ebakindlad ja mida (majandus)üksus täielikult ei kontrolli. Lisaks kasutatakse mõistet „tingimuslik kohustis" selliste kohustiste kohta, mis ei vasta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastamise kriteeriumidele.

13 Käesolevas standardis eristatakse üksteisest:

a) eraldised, mida kajastatakse kohustistena (eeldusel, et on võimalik anda usaldusväärne hinnang), kuna need on eksisteerivad kohustused, mille täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad, ja

b) tingimuslikud kohustised, mida ei kajastata kohustistena, kuna need on kas:

i) võimalikud kohustused, sest ei ole veel kindel, kas (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus, mis võib põhjustada majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise, või

▼B

ii) eksisteerivad kohustused, mis ei vasta käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumidele (sest on ebatõenäoline, et kõnealuse kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad või kohustuse suurust ei ole võimalik piisava usaldusväärsusega mõõta).

KAJASTAMINE

Eraldis

14 Eraldis kajastatakse järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on möödunud sündmusest tulenev eksisteeriv kohustus (juriidiline või faktiline);

b) on tõenäoline, et selle kohustuse täitmise tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad, ja

c) kohustuse summa on usaldusväärselt hinnatav.

Kui kõnealused tingimused ei ole täidetud, eraldist ei kajastata.

Eksisteeriv kohustus

15 Mõnel harval juhul ei ole selge, (majandus)üksusel on eksisteeriv kohustus või mitte. Sel juhul otsustatakse, et (majandus)üksusel on minevikusündmusest tulenev eksisteeriv kohustus juhul, kui kogu kättesaadavat tõendusmaterjali arvesse võttes on eksisteeriva kohustuse olemasolu ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ tõenäolisem kui selle puudumine.

16 Peaaegu alati on selge, kas möödunud sündmusest tuleneb eksisteeriv kohustus või mitte. Harvadel juhtudel, näiteks kohtuvaidluse korral, võib olla vaieldav, kas teatavad sündmused on toimunud või kas nendest sündmustest tuleneb eksisteeriv kohustus. Sel juhul määrab (majandus)üksus kindlaks, kas ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on eksisteeriv kohustus, arvestades kogu kättesaadavat tõendusmaterjali, sealhulgas näiteks ekspertide arvamust. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki ►**M5** aruandeperioodijärgsete ◄ sündmustega seotud täiendavaid tõendeid. Selle tõendusmaterjali põhjal:

a) kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on tõenäolisem kui selle puudumine, kajastab (majandus)üksus eraldise (kui kajastamiskriteeriumid on täidetud) ja

b) kui eksisteeriva kohustuse puudumine ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ on tõenäolisem kui selle olemasolu, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).

Möödunud sündmus

17 Möödunud sündmust, millest tuleneb eksisteeriv kohustus, nimetatakse kohustavaks sündmuseks. Sündmust peetakse kohustavaks sündmuseks juhul, kui (majandus)üksusel puudub reaalne alternatiiv sündmusest tuleneva kohustuse täitmisele. See on nii ainult järgmistel juhtudel:

a) kui kohustuse täitmist on võimalik seadusega nõuda või

▼B

b) faktilise kohustuse korral, kui sündmus (milleks võib olla (majandus)üksuse tegevus) on tekitanud teistes osapooltes õigustatud ootusi, et (majandus)üksus täidab kohustuse.

18 Finantsaruanded käsitlevad (majandus)üksuse finantsseisundit aruandeperioodi lõpus, mitte aga (majandus)üksuse võimalikku seisundit tulevikus. Seetõttu ei kajastata eraldisi nende kulutuste osas, mis on vajalikud äritegevuse teostamiseks tulevikus. (Majandus)üksuse ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatakse ainult ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerivaid kohustisi.

19 Eraldistena kajastatakse ainult neid möödunud sündmustest tulenevaid kohustusi, mis eksisteerivad sõltumatult (majandus)üksuse tegevusest tulevikus (st äritegevuse teostamisest tulevikus). Sellised kohustused on näiteks ebaseadusliku keskkonnakahjustuse puhul makstavad trahvid ja puhastuskulud, mille tulemusena majanduslikku kasu sisaldavad ressursid vähenevad sõltumatult (majandus)üksuse tegevusest tulevikus. Samuti kajastab (majandus)üksus eraldise seoses naftaseadmete või tuumaelektrijaama käigust maha võtmisega tekkivate kuludega niivõrd, kuivõrd (majandus)üksus on kohustatud hüvitama juba tekitatud kahju. Seevastu võib (majandus)üksusel olla kavatsus või vajadus, näiteks ärialase surve või juriidiliste nõuete tõttu, teha kulutusi selleks, et oma äritegevust tulevikus teatud viisil läbi viia (näiteks paigaldada teatavat liiki tehasesse suitsufiltreid). Kuna (majandus)üksus võib tulevasi kulutusi oma tulevase tegevusega vältida, näiteks oma äritegevuse viisi muutes, ei ole tal selle tulevase kulutuse osas eksisteerivat kohustust ja seega eraldist ei kajastata.

20 Kohustus hõlmab alati teist osapoolt, kelle suhtes (majandus)üksusel on kohustus. Teist osapoolt, kelle suhtes (majandus)üksusel on kohustus, ei ole siiski alati vaja identifitseerida – selleks võib olla ka laiem avalikkus. Et kohustus hõlmab alati siduvat tulevikukohustust teise osapoole suhtes, siis juhtkonna või direktoraadi otsus ei tekita veel faktilist kohustust, mis eksisteeriks ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, välja arvatud juhul, kui asjaomaseid isikuid on sellest enne ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ teavitatud piisavalt konkreetsel viisil, tekitamaks neis õigustatud ootust, et (majandus)üksus täidab oma kohustused.

21 Sündmusest, millest ei tulene kohustust otsekohe, võib tuleneda kohustus hiljem, kui seadusemuudatused või (majandus)üksuse tegevus (näiteks piisavalt konkreetne avalik teadaanne) põhjustavad faktilise kohustuse. Näiteks keskkonnakahjustuse puhul ei pruugi olla tagajärgede kõrvaldamise kohustust. Ent kahjustuse põhjustamine muutub kohustavaks sündmuseks juhul, kui uus seadus nõuab juba tekitatud kahju hüvitamist või kui (majandus)üksus tunnistab avalikult oma vastutust kahju hüvitamise eest viisil, mis tekitab faktilise kohustuse.

22 Kui esitatud seaduseelnõu üksikasjad ei ole veel lõplikud, tekib kohustus ainult juhul, kui seaduse vastuvõtmine esitatud kujul on praktiliselt kindel. Käesolevas standardis käsitletakse sellist kohustust juriidilise kohustusena. Vastuvõtmisega seotud protseduuride erinevuste tõttu on võimatu nimetada konkreetset sündmust, mis muudaks seaduse vastuvõtmise praktiliselt kindlaks. Sageli ei ole võimalik seaduse vastuvõtmises praktiliselt kindel olla enne, kui see on vastu võetud.

▼B

Tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine

23 Kohustise kajastamiseks ei ole vajalik mitte üksnes eksisteeriva kohustuse olemasolu, vaid ka tõenäoline majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine kõnealuse kohustuse täitmisel. Käesoleva standardi rakendamisel [1] on ressursside vähenemine või muu sündmus tõenäoline siis, kui sündmus pigem toimub kui ei toimu, st tõenäosus, et sündmus toimub, on suurem kui tõenäosus, et sündmus ei toimu. Kui eksisteeriva kohustuse olemasolu ei ole tõenäoline, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku kohustise, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline (vt paragrahv 86).

24 Mitmete sarnaste kohustuste (näiteks tootegarantiide või sarnaste lepingute) olemasolu korral määratakse kohustuste täitmiseks vajaliku ressursside vähenemise tõenäosus kindlaks, vaadeldes kõiki kohustusi kui üht tervikut. Kuigi iga üksiku objekti puhul võib ressursside vähenemise tõenäosus olla väike, võib kõigi kohustuste osas tervikuna ressursside teatav vähenemine tõenäoliseks osutuda. Sellisel juhul eraldis kajastatakse (kui teised kajastamiskriteeriumid on täidetud).

Kohustuse usaldusväärne hindamine

25 Hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise lahutamatu osa ega vähenda nende usaldusväärsust. Eelkõige kehtib see eraldiste puhul, mis oma olemuselt on palju ebakindlamad kui enamik muid ►**M5** finantsseisundi aruande kirjeid ◄. Välja arvatud äärmiselt harvadel juhtudel, suudab (majandus)üksus kindlaks määrata võimalike tulemuste vahemiku ja saab seega anda kohustuse kohta hinnangu, mis on eraldise kajastamisel kasutamiseks piisavalt usaldusväärne.

26 Nendel äärmiselt harvadel juhtudel, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda, eksisteerib kohustis, mida ei saa kajastada. Kõnealune kohustis avalikustatakse tingimusliku kohustisena (vt paragrahv 86).

Tingimuslikud kohustised

27 (Majandus)üksus ei kajasta ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ tingimuslikku kohustist.

28 Tingimuslik kohustis avalikustatakse vastavalt paragrahvile 86, välja arvatud juhul, kui majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemise võimalus on äärmiselt vähetõenäoline.

29 Kui (majandus)üksus vastutab solidaarselt kohustuse täitmise eest, käsitletakse seda osa kohustusest, mille täitmist eeldatakse teistelt osapooltelt, tingimusliku kohustisena. (Majandus)üksus kajastab eraldise kohustuse selle osa suhtes, mille puhul majanduslikku kasu sisaldavad ressursid tõenäoliselt vähenevad, välja arvatud nendes äärmiselt harvades olukordades, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda.

[1] Käesolevas standardis tõlgendatakse mõistet „tõenäoline” tähenduses „pigem toimub, kui ei toimu”, mis ei pruugi kattuda teistes rahvusvahelistes raamatupidamisstandardites kasutatud tõlgendusega.

▼B

30 Tingimuslikud kohustised võivad edasi areneda viisil, mida algselt ei oodatud. Seepärast hinnatakse neid pidevalt, et määrata kindlaks, kas majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemine on muutunud tõenäoliseks. Kui on muutunud tõenäoliseks, et varem tingimusliku kohustisena käsitletud kohustuse täitmiseks on vajalik tulevase majandusliku kasu vähenemine, kajastatakse eraldis finantsaruannetes perioodil, mille jooksul vähenemise tõenäosus muutus (välja arvatud need äärmiselt harvad olukorrad, kui usaldusväärset hinnangut ei ole võimalik anda).

Tingimuslikud varad

31 (Majandus)üksus ei kajasta ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ tingimuslikku vara.

32 Tingimuslikud varad tekivad harilikult planeerimatutest või muudest ootamatutest sündmustest, mille tulemusel tekib võimalus, et (majandus)üksus saab majanduslikku kasu. Näitena võib tuua nõude, mille (majandus)üksus esitab juriidilise protsessi käigus, mille tulemus on ebakindel.

33 Tingimuslikke varasid ei kajastata ►M5 finantsseisundi aruandes ◄, kuna selle tagajärjel võidakse kajastada tulu, mida (majandus)üksus ei pruugi kunagi saada. Kuid juhul, kui tulu realiseerumine on praktiliselt kindel, ei ole sellega seotud vara tingimuslik vara ja selle kajastamine ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ on asjakohane.

34 Tingimuslik vara avalikustatakse vastavalt paragrahvile 89 juhul, kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline.

35 Tingimuslikke varasid hinnatakse pidevalt, et tagada nende muutuste asjakohane esitamine finantsaruannetes. Kui majandusliku kasu saamine on muutunud praktiliselt kindlaks, kajastatakse vara ja sellega seotud tulu finantsaruannetes perioodil, mille jooksul see muutus toimus. Kui majandusliku kasu suurenemine on muutunud tõenäoliseks, avalikustab (majandus)üksus tingimusliku vara (vt paragrahv 89).

MÕÕTMINE

Parim hinnang

36 Eraldisena kajastatud summa peab vastama parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga.

37 Parim hinnang eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajaliku kulutuste kohta on summa, mille (majandus)üksus ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, et kohustust ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ täita või see samal ajal kolmandale osapoolele üle kanda. Sageli on võimatu või liiga kallis kohustust ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ täita või üle kanda. Hinnang summa kohta, mille (majandus)üksus kohustuse täitmiseks või ülekandmiseks ratsionaalsetel kaalutlustel maksaks, annab siiski parima hinnangu kulutuste kohta, mis on vajalikud eksisteeriva kohustuse täitmiseks ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

38 Hinnang tulemuse ja majandusliku mõju kohta põhineb (majandus)üksuse juhtkonna otsusel, tuginedes sarnaste tehingute kogemusele ja mõnedel juhtudel sõltumatutele eksperthinnangutele. Asjaomane tõendusmaterjal sisaldab kõiki ►M5 aruandeperioodijärgsete ◄ sündmustega seotud täiendavaid tõendeid.

▼B

39 Vastavalt olukorrale käsitletakse eraldisena kajastatava summaga seotud ebakindlaid asjaolusid mitmel erineval viisil. Kui mõõdetav eraldis hõlmab suurt hulka objekte, vaagitakse kohustuse hindamisel kõiki võimalikke tulemusi vastavalt nende toimumise tõenäosusele. Sellist statistilist hindamismeetodit nimetatakse „eeldatavaks väärtuseks”. Seega on eraldise summa erinev sõltuvalt sellest, kas kahjumi tõenäosus on näiteks 60 % või 90 %. Kui võimalike tulemuste vahemik on lai ja iga punkti tõenäosus on sama suur kui mis tahes teisel punktil selles vahemikus, kasutatakse vahemiku keskpunkti.

Näide

(Majandus)üksus müüb tooteid, mille garantii kohaselt kaetakse nende tootmisdefektide remondikulud, mis avastatakse esimese kuue kuu jooksul pärast toote ostmist. Kui kõigil müüdud toodetel avastataks väiksemaid defekte, ulatuksid remondikulud ühe miljonini. Kui kõigil müüdud toodetel esineksid suuremad defektid, ulatuksid remondikulud nelja miljonini. (Majandus)üksuse eelnevad kogemused ja tulevikuootused näitavad, et eeloleval aastal ei ole 75 %-l müüdud toodetest ühtegi defekti, 20 %-l müüdud toodetest on väiksemad defektid ja 5 %-l müüdud toodetest on suuremad defektid. Kooskõlas paragrahviga 24 hindab (majandus)üksus garantiikohustustest tuleneva ressursside vähenemise tõenäosust tervikuna.

Remondikulude eeldatav maksumus on:

(75 % nullist) + (20 % 1 000 000-st) + (5 % 4 000 000-st) = 400 000

40 Ühe konkreetse kohustuse mõõtmise korral võib parimaks hinnanguks kohustise osas olla tema individuaalne kõige tõenäolisem tulemus. Kuid isegi sel juhul kaalub (majandus)üksus teisi võimalikke tulemusi. Kui muud võimalikud tulemused on kõige tõenäolisemast tulemusest peamiselt suuremad või peamiselt väiksemad summad, on parimaks hinnanguks vastavalt suurem või väiksem summa. Näiteks kui (majandus)üksus peab hüvitama tõsise vea suures tehases, mille ta kliendile ehitas, võib individuaalseks kõige tõenäolisemaks tulemuseks esimese paranduskatse õnnestumisel olla kulu 1 000 ühikut, ent kui on olemas märkimisväärne võimalus, et tuleb teha täiendavaid paranduskatseid, tuleb eraldisena kajastada suurem summa.

41 Eraldist mõõdetakse maksueelselt ning eraldise mõju tulumaksule ja selle muutusi käsitletakse IAS 12-s.

Riskid ja ebakindlad asjaolud

42 Eraldise osas parima hinnangu andmiseks tuleb arvesse võtta seotud sündmuste ja olukordadega paratamatult kaasnevaid riske ja ebakindlaid asjaolusid.

▼B

43 Risk kirjeldab tulemuste mitmekesisust. Korrigeerimine vastavalt riskile võib suurendada kohustise suuruseks mõõdetud summat. Ebakindlatel asjaoludel põhinevate hinnangutega tuleb olla ettevaatlik, et vältida tulu või varade ülehindamist ja kulude või kohustiste alahindamist. Ebakindlad asjaolud ei õigusta siiski liigsete eraldiste tegemist ega kohustiste sihilikku ülehindamist. Näiteks kui eriti ebasoodsast tulemusest tulenevaid kulutusi on hinnatud konservatiivselt, siis ei tohi käsitleda selle tulemuse tõenäosust tahtlikult suuremana kui on reaalne. Hoolikalt peab vältima riski ja ebakindlate asjaolude mitmekordset arvesse võtmist ning sellest tulenevat eraldise ülehindamist.

44 Kulutuste summaga seotud ebakindlad asjaolud avalikustatakse vastavalt paragrahvi 85 punktile b.

Nüüdisväärtus

45 Kui raha ajaväärtuse mõju on oluline, tuleb eraldise summa kajastada kohustuse täitmiseks eeldatavalt vajalike kulutuste nüüdisväärtusena.

46 Raha ajaväärtuse tõttu on varsti pärast ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄ toimuva raha väljamaksega seotud eraldised kahjulikumad kui need, mille puhul sama rahasumma väljamakse toimub hiljem. Seepärast diskonteeritakse eraldisi juhul, kui mõju on oluline.

47 Diskontomäärana (või -määradena) kasutatakse maksueelset määra (või maksueelseid määrasid), mis kajastab (kajastavad) turu hinnanguid raha hetkeväärtusele ja kohustisele iseloomulikele riskidele. Diskontomäär (-määrad) ei tohi kajastada neid riske, mis on arvesse võetud tulevaste rahavoogude hinnangute korrigeerimisel.

Tulevikusündmused

48 Tulevikusündmusi, mis võivad mõjutada kohustuse täitmiseks vajalikku summat, tuleb võtta arvesse eraldise summas juhul, kui on piisavalt objektiivset tõendusmaterjali nende sündmuste toimumise kohta.

49 Eeldatavad tulevikusündmused võivad olla eraldiste mõõtmisel eriti olulised. Näiteks võib (majandus)üksus uskuda, et rajatise likvideerimise maksumus pärast selle kasutamise lõpetamist väheneb seoses tulevaste tehnoloogiaalaste muutustega. Kajastatud summa vastab tehniliselt pädevate objektiivsete vaatlejate õigustatud ootusele, võttes arvesse kogu olemasolevat tõendusmaterjali likvideerimise ajal kättesaadava tehnoloogia kohta. Seega on asjakohane arvestada näiteks maksumuse eeldatava vähenemisega, mis on seotud suurenenud kogemustega olemasoleva tehnoloogia kasutamisel, või eeldatud maksumusega, mis on seotud olemasoleva tehnoloogia rakendamisega senisest laiaulatuslikumal või keerukamal likvideerimisel. (Majandus)üksus ei eelda siiski täiesti uue likvideerimistöödega seotud tehnoloogia arengut, välja arvatud juhul, kui seda oletust toetab piisav objektiivne tõendusmaterjal.

▼B

50 Võimalike uute õigusaktide mõju võetakse eksisteeriva kohustuse mõõtmisel arvesse juhul, kui on olemas piisav objektiivne tõendusmaterjal selle kohta, et antud õigusakti vastuvõtmine on praktiliselt kindel. Praktikas on olukordade mitmekesisuse tõttu võimatu nimetada üht konkreetset sündmust, mis iga juhtumi puhul piisavat objektiivset tõendusmaterjali annaks. Tõendusmaterjali on vaja nii selle kohta, mida õigusakt hakkab nõudma, kui ka selle kohta, kas õigusakti vastuvõtmine ja rakendamine ettenähtud ajal on praktiliselt kindel. Sageli ei leidu piisavat objektiivset tõendusmaterjali enne, kui õigusakt on juba vastu võetud.

Varade eeldatav võõrandamine

51 Eraldise mõõtmisel ei võeta arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit.

52 Varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit ei võeta arvesse eraldise mõõtmisel isegi juhul, kui eeldatav müük on tihedalt seotud sündmusega, millest kõnealune eraldis tuleneb. Selle asemel kajastab (majandus)üksus varade eeldatavast võõrandamisest saadava kasumi asjaomaseid varasid käsitlevas standardis ettenähtud ajal.

HÜVITISED

53 Kui eeldatakse, et teine osapool hüvitab mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused, kajastatakse hüvitis juhul, ja ainult juhul, kui hüvitise saamine pärast kohustuse täitmist (majandus)üksuse poolt on praktiliselt kindel. Hüvitist käsitletakse eraldi varana. Hüvitisena kajastatud summa ei tohi ületada eraldise summat.

54 ►**M5** Koondkasumi aruandes ◄ võib esitada eraldisega seotud kulud saldeerituna hüvitisena kajastatud summaga.

55 Mõnikord võib (majandus)üksus oodata, et teine osapool tasub mõned või kõik eraldise täitmiseks vajalikud kulutused (näiteks kindlustuslepingute, vastutusest vabastavate klauslite või hankijate antud garantiide kaudu). Teine osapool võib hüvitada (majandus)üksuse makstud summad või ise need summad otse tasuda.

56 Enamikul juhtudel vastutab (majandus)üksus kogu kõnealuse summa eest, seega juhul, kui kolmas osapool mingil põhjusel ei maksa, peab (majandus)üksus maksma kogu summa. Sellises olukorras kajastatakse eraldis kogu kohustisesumma ulatuses ja eeldatav hüvitise saamine kajastatakse eraldi varana juhul, kui on praktiliselt kindel, et pärast kohustise täitmist (majandus)üksuse kulutused hüvitatakse.

57 Mõnedel juhtudel ei vastuta (majandus)üksus kõnealuste kulutuste eest, kui kolmas osapool jätab need maksmata. Sel juhul ei ole (majandus)üksusel kohustust seoses kõnealuste kulutustega ning neid ei kajastata eraldistena.

58 Nagu paragrahvis 29 märgitakse, on kohustus, mille eest (majandus)üksus solidaarselt vastutab, tingimuslik kohustis niivõrd, kuivõrd eeldatakse selle täitmist teiste osapoolte poolt.

▼B

MUUDATUSED ERALDISTES

59 Eraldised vaadatakse läbi ►M5 iga aruandeperioodi lõpus ◄ ja korrigeeritakse nii, et need kajastaksid parimat hetkehinnangut. Kui ei ole enam tõenäoline, et kohustuse täitmine eeldab majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemist, tuleb eraldis tühistada.

60 Diskonteerimise kasutamise korral suureneb eraldise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus igal perioodil, peegeldades aja möödumist. Kõnealune suurenemine kajastatakse laenukasutuse kulutusena.

ERALDISTE KASUTAMINE

61 Eraldist kasutatakse ainult nendeks kulutusteks, mille suhtes see algselt kajastati.

62 Eraldise arvelt kaetakse ainult neid kulutusi, mille kohta algselt eraldis moodustati. Selliste kulutuste katmine eraldise arvelt, mis algselt kajastati muul eesmärgil, varjab kahe erineva sündmuse mõju.

KAJASTAMIS- JA MÕÕTMISREEGLITE RAKENDAMINE

Tulevane tegevuskahjum

63 Eraldisi ei kajastata tulevase tegevuskahjumi katteks.

64 Tulevane tegevuskahjum ei vasta paragrahvis 10 esitatud kohustise määratlusele ega paragrahvis 14 esitatud eraldiste üldistele kajastamiskriteeriumidele.

65 Asjaolu, et eeldatakse tulevast tegevuskahjumit, viitab sellele, et teatavate tegevusega seotud varade väärtus võib olla langenud. (Majandus)üksus hindab kõnealuste varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le „Varade väärtuse langus”.

Kahjulikud lepingud

66 Kui (majandus)üksusel on kahjulik leping, tuleb lepingust tulenevat eksisteerivat kohustust kajastada ja mõõta eraldisena.

67 Mitmed lepingud (näiteks osa rutiinseid ostutellimusi) võib tühistada ilma teisele osapoolele kompensatsiooni maksmata, mistõttu neist ei tulene kohustust. Muudes lepingutes sätestatakse õigused ja kohustused mõlemale lepingupoolele. Kui selline leping muutub sündmuste käigus kahjulikuks, kuulub leping käesoleva standardi rakendusalasse ning eksisteerib kajastatav kohustis. Täitmisele kuuluvad lepingud, mis ei ole kahjulikud, ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse.

68 Käesolevas standardis on kahjuliku lepinguna määratletud leping, mille puhul lepingust tulenevate kohustuste täitmisega kaasnevad vältimatud kulutused ületavad lepingust eeldatavalt saadavat majanduslikku kasu. Lepingujärgseks vältimatuks kulutuseks loetakse lepingu katkestamise väikseimat netokulutust, mis on väiksem lepingu täitmise maksumusest või selle täitmata jätmisest tulenevate kompensatsioonide ja trahvide summast.

69 Enne kahjuliku lepingu suhtes eraldi eraldise tegemist kajastab (majandus)üksus kõnealuse lepinguga seotud varade väärtuse langusest tuleneva kahjumi (vt IAS 36).

▼B

Ümberstruktureerimine

70 Ümberstruktureerimise mõiste alla kuuluvad näiteks järgmised sündmused:

a) äritegevuse haru müük või lõpetamine;

b) äritegevuse asukoha sulgemine mingis riigis või piirkonnas või äritegevuse ümberpaigutamine ühest riigist või piirkonnast teise;

c) muutused juhtkonna struktuuris, näiteks mõne juhtimistasandi kaotamine ja

d) põhjalikud ümberkorraldused, millel on oluline mõju (majandus)üksuse tegevuse olemusele ja rõhuasetustele.

71 Ümberstruktureerimiskulude osas kajastatakse eraldis ainult juhul, kui on täidetud paragrahvis 14 esitatud üldised eraldiste kajastamise kriteeriumid. Paragrahvides 72–83 on selgitatud, kuidas rakendatakse üldisi kajastamiskriteeriume ümberstruktureerimise suhtes.

72 Faktiline kohustus ümberstruktureerimisest tekib ainult järgmistel juhtudel:

a) (majandus)üksusel on üksikasjalik ametlik ümberstruktureerimiskava, milles on kindlaks määratud vähemalt järgmised asjaolud:

i) mõjutatud äritegevus või äritegevuse osa;

ii) peamised ümberstruktureerimisest mõjutatud asukohad;

iii) oma töölepingu lõpetamise eest hüvitist saavate töötajate asukoht, funktsioon ja hinnanguline arv;

iv) planeeritud väljaminekud ja

v) kava elluviimise aeg, ja

b) (majandus)üksus on tekitanud asjaomastes isikutes õigustatud ootuse, et ta teostab ümberstruktureerimise, olles kas alustanud kõnealuse kava elluviimisest või teavitanud asjaomaseid isikuid kava põhipunktidest.

73 Tõendusmaterjali selle kohta, et (majandus)üksus on alustanud ümberstruktureerimiskava elluviimist, annab näiteks seadmete demonteerimine, varade müük või kava põhipunkte käsitlev avalik teadaanne. Üksikasjalikku ümberstruktureerimiskava käsitlev avalik teadaanne kujutab endast faktilist ümberstruktureerimiskohustust ainult juhul, kui seda tehakse sellisel viisil ja piisavalt üksikasjalikult (st kava põhipunkte kirjeldades), et teistes osapooltes, nagu kliendid, hankijad ja töötajad (või nende esindajad), tekitatakse õigustatud ootusi, et (majandus)üksus viib ümberstruktureerimise ellu.

74 Et kava oleks piisav faktilise kohustuse tekitamiseks ajal, kui see edastatakse asjaomastele isikutele, peab selle elluviimise algus olema kavandatud niipea kui võimalik ning see peab olema lõpetatud aja jooksul, mis teeb kava märkimisväärse muutumise ebatõenäoliseks. Kui eeldatakse, et enne ümberstruktureerimise algust on pikk viivitus või et ümberstruktureerimine võtab ülemäära kaua aega, on ebatõenäoline, et kava tekitab teistes õigustatud ootuse, et (majandus)üksus on ennast käesoleval hetkel ümberstruktureerimisega sidunud, kuna selleks ettenähtud aeg annab (majandus)üksusele võimalusi oma plaane muuta.

▼B

75 Juhtkonna või juhatuse poolt enne ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ vastu võetud ümberstruktureerimisotsus ei tekita ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ faktilist kohustust, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on enne ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄:

a) alustanud ümberstruktureerimiskava elluviimist või

b) teavitanud asjaomaseid isikuid ümberstruktureerimiskava põhipunktidest piisavalt korrektsel viisil, et tekitada neis õigustatud ootus, et (majandus)üksus viib ümberstruktureerimise ellu.

Kui (majandus)üksus alustab ümberstruktureerimiskava elluviimist või teavitab selle põhipunktidest asjaomaseid isikuid alles pärast ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄, nõuab IAS 10 „►M5 Sündmused pärast aruandeperioodi ◄” informatsiooni avalikustamist, kui ümberstruktureerimine on oluline ja avalikustamata jätmine võib mõjutada finantsaruannete kasutajate majanduslikke otsuseid, mis on tehtud finantsaruannete alusel.

76 Kuigi ainult juhtkonna otsus ei tekita faktilist kohustust, võib kohustus tuleneda teistest eelnevatest sündmustest koos sellise otsusega. Näiteks võivad läbirääkimised töötajate esindajatega töösuhte lõpetamisega seotud hüvitiste osas või läbirääkimised ostjatega tegevusala müügi osas olla lõpetatud ja vajada veel ainult juhatuse kinnitust. Kui see kinnitus on saadud ja sellest on teavitatud teisi osapooli, on (majandus)üksusel faktiline ümberstruktureerimiskohustus, kui paragrahvis 72 esitatud tingimused on täidetud.

77 Mõnedes riikides on lõplik otsustusõigus juhatusel, mille liikmete hulka kuuluvad peale juhtkonna ka teiste huvigruppide (näiteks töötajate) esindajad, või on kõnealuseid esindajaid vaja enne juhatuse otsuse langetamist sellest teavitada. Kuna sellise juhatuse otsus hõlmab kõnealuste esindajate teavitamist, võib sellest tuleneda faktiline ümberstruktureerimiskohustus.

78 Tegevusala müügist ei tulene kohustust enne, kui (majandus)üksus on endale võtnud müügikohustuse, st kui on sõlmitud siduv müügileping.

79 Isegi kui (majandus)üksus on otsustanud müüa mõne tegevusala ja sellest otsusest avalikult teada andnud, ei saa tal olla müügikohustust enne, kui on leitud ostja ja sõlmitud siduv müügileping. Kuni siduva müügilepingu sõlmimiseni võib (majandus)üksus ümber mõelda ning on sunnitud astuma muid samme, kui vastuvõetavatel tingimustel ostjat ei leita. Kui tegevusala müüki kujutatakse osana ümberstruktureerimisest, kontrollitakse kõnealuse tegevusala varade väärtuse langust vastavalt IAS 36-le. Kui müük on ainult üks osa ümberstruktureerimisest, võib ümberstruktureerimise ülejäänud osade suhtes enne siduva müügilepingu olemasolu tekkida faktiline kohustus.

80 Ümberstruktureerimise eraldis sisaldab ainult ümberstruktureerimisest tulenevaid otseseid kulutusi, mis peavad vastama mõlemale järgmisele tingimusele:

a) need kaasnevad vältimatult ümberstruktureerimisega ja

b) need ei ole seotud (majandus)üksuse jätkuva tegevusega.

▼B

81 Ümberstruktureerimise eraldis ei hõlma järgmiste asjaoludega seotud kulusid:

a) olemasolevate töötajate ümberõpe või -paigutamine;

b) turustamine või

c) investeeringud uutesse süsteemidesse ja turustusvõrkudesse.

Need kulutused on seotud (majandus)üksuse tulevase äritegevusega ega ole ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ümberstruktureerimisega seotud kohustised. Kõnealuseid kulutusi käsitletakse samamoodi nagu juhul, kui need oleksid tekkinud ümberstruktureerimisest sõltumatult.

82 Kindlaksmääratavat, kuni ümberstruktureerimise kuupäevani saadavat tulevast tegevuskahjumit ei kaasata eraldisse, välja arvatud juhul, kui kõnealune kahjum on seotud paragrahvis 10 määratletud kahjuliku lepinguga.

83 Nagu paragrahviga 51 nõutud, ei võeta ümberstruktureerimise eraldise mõõtmisel arvesse varade eeldatavast võõrandamisest saadavat kasumit, isegi kui varade müüki käsitletakse ümberstruktureerimise osana.

AVALIKUSTAMINE

84 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

a) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ maksumus perioodi alguses ja lõpus;

b) perioodi jooksul tehtud täiendavad eraldised, sealhulgas olemasolevate eraldiste suurendamine;

c) perioodi jooksul kasutatud summad (st tekkinud ja eraldise arvelt kaetud summad);

d) perioodi jooksul tühistatud kasutamata summad ja

e) perioodi jooksul diskonteeritud summas toimunud kasv, mis tuleneb aja möödumisest ja diskontomäära võimalikest muutustest.

Võrdlusandmeid ei nõuta.

85 (Majandus)üksus avalikustab järgmised andmed iga eraldiste liigi kohta:

a) kohustuse olemuse lühikirjeldus ning kohustusest tuleneva majandusliku kasu vähenemise eeldatava aeg;

b) antud vähenemiste summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud. Kui see on vajalik asjakohase informatsiooni andmiseks, avalikustab (majandus)üksus põhilised tulevikusündmuste kohta tehtud eeldused vastavalt paragrahvile 48; ja

c) võimalike eeldatavate hüvitiste summa, märkides seoses eeldatavate hüvitistega kajastatud võimalike varade summad.

86 Välja arvatud juhul, kui väljamaksete võimalus seoses kohustise täitmisega on äärmiselt vähetõenäoline, avalikustab (majandus)üksus iga ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteeriva tingimuslike kohustiste liigi kohta tingimuslike kohustiste olemuse lühikirjelduse ja võimaluse korral:

a) hinnangu selle finantsmõjule, mõõdetuna vastavalt paragrahvidele 36–52;

b) võimalike väljamaksete summa ja ajaga seotud ebakindlad asjaolud ja

c) hüvitise saamise võimalikkuse.

▼B

87 Määrates kindlaks, milliseid eraldisi või tingimuslikke kohustisi võib ühte liiki koondada, on vaja kaaluda, kas nende objektide olemus on piisavalt sarnane, et nende ühine esitamine vastaks paragrahvi 85 punktides a ja b ning paragrahvi 86 punktides a ja b esitatud nõuetele. Seega võib olla asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina eri toodete garantiidega seotud summasid, kuid ei ole asjakohane käsitleda ühe eraldiste liigina tavalisi garantiisid ja summasid, mis tulenevad kohtumenetlustest.

88 Kui eraldis ja tingimuslik kohustis tulenevad samadest asjaoludest, avalikustab (majandus)üksus need paragrahvides 84–86 esitatud nõudmiste kohaselt nii, et ilmneks eraldise ja tingimusliku kohustise vaheline seos.

89 Kui majandusliku kasu saamine on tõenäoline, avalikustab (majandus)üksus ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ tingimuslike varade olemuse lühikirjelduse ning võimaluse korral hinnangu nende finantsmõju kohta, mõõdetuna vastavalt paragrahvides 36–52 eraldiste kohta sätestatud põhimõtetele.

90 Tingimuslike varade avalikustamisel on oluline vältida eksitavaid vihjeid saadavate tulude tõenäosuse kohta.

91 Kui paragrahvides 86 ja 89 nõutud informatsiooni ei ole avalikustatud, kuna seda ei ole võimalik teha, tuleb see asjaolu ära märkida.

92 Äärmiselt harvadel juhtudel võib eeldada, et paragrahvides 84–89 nõutud informatsiooni osaline või täielik avalikustamine kahjustab tõsiselt (majandus)üksuse positsiooni eraldiste, tingimuslike kohustiste või tingimuslike varade teemal teiste osapooltega toimuvas vaidluses. Sel juhul ei pea (majandus)üksus seda informatsiooni avalikustama, kuid ta avalikustab vaidluse üldolemuse koos asjaoluga, et informatsiooni ei avalikustata, ning põhjendusega, miks seda ei tehta.

ÜLEMINEKUSÄTTED

93 Mõju, mida käesoleva standardi vastuvõtmine selle jõustumiskuupäeval (või varem) avaldab, kajastatakse selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil standardit esimest korda rakendatakse. (Majandus)üksustele soovitatakse, kuid neilt ei nõuta, varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimist ning võrdlusandmete ümberarvestamist. Kui võrdlusandmeid ei arvestata ümber, tuleb see asjaolu avalikustada.

94 [Kehtetu]

JÕUSTUMISKUUPÄEV

95 Käesolevat standardit rakendatakse 1. juulil 1999 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab seda standardit enne 1. juulit 1999 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

96 [Kehtetu]

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 38

Immateriaalsed varad

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on kehtestada nende immateriaalsete varade, mida mõnes muus standardis konkreetselt ei käsitleta, arvestuslik käsitlus. Käesoleva standardi kohaselt kajastab (majandus)üksus immateriaalset vara siis ja ainult siis, kui on täidetud teatud kindlad kriteeriumid. Käesolev standard kirjeldab ka immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse mõõtmise viisi ja esitab immateriaalsetele varadele teatavad avalikustatava teabe nõuded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse immateriaalsete varade arvestamisel, välja arvatud järgmise puhul:

a) mõne teise standardi rakendusalasse kuuluvad immateriaalsed varad;

b) finantsvarad, nagu need on määratletud IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine”;

c) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamine ja mõõtmine (vt IFRS 6 „Maavarade uuring ja hindamine”) ja

d) kulutused, mida tehakse seoses mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade arendamise ja kaevandamisega.

3 Kui mõnda konkreetset immateriaalse vara liigile rakendatavat arvestusmeetodit käsitletakse mõnes muus standardis, siis rakendab (majandus)üksus käesoleva standardi asemel seda standardit. Näiteks ei rakendata käesolevat standardit järgmise puhul:

a) immateriaalsed varad, mida (majandus)üksus hoiab müügiks tavapärase äritegevuse käigus (vt IAS 2 „Varud” ja IAS 11 „Ehituslepingud”);

b) edasi lükkunud tulumaksu varad (vt IAS 12 „Tulumaks”);

c) IAS 17 „Rendid” rakendusalasse kuuluvad rendilepingud;

d) töötajate hüvitistest tulenevad varad (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

e) IAS 32-s määratletud finantsvarad. Teatud finantsvarade kajastamist ja mõõtmist kirjeldatakse IAS 27-s „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded”, IAS 28-s „Sidusettevõtetesse tehtud investeeringud” ja IAS 31-s „Osalemised ühisettevõtmistes”;

f) äriühenduses omandatud firmaväärtus (vt IFRS 3 „Äriühendused”);

g) edasi lükkunud omandamisväljaminekud ja immateriaalsed varad, mis tulenevad kindlustusandja IFRS 4 „Kindlustuslepingud” rakendusalasse kuuluvatest lepingupõhistest õigustest. IFRS 4 sätestab selliste edasi lükkunud omandamisväljaminekute suhtes kindlad avalikustamise nõuded, aga ei sätesta neid immateriaalsete varade suhtes. Seetõttu kehtivad selliste immateriaalsete varade suhtes avalikustamise nõuded, mis on esitatud käesolevas standardis;

▼B

h) immateriaalsed põhivarad, mida kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad” liigitatakse müügiks hoitavaks (või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks).

4 Mõned immateriaalsed varad võivad esineda materiaalses vormis, näiteks laserplaadil (arvutitarkvara puhul), juriidilise dokumentatsioonina (litsentsi või patendi puhul) või filmina. Et teha kindlaks, kas sellist vara, mis sisaldab nii immateriaalse kui ka materiaalse vara komponente, tuleks käsitada IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” kohaselt või kui immateriaalset vara käesoleva standardi kohaselt, hindab (majandus)üksus, kumb komponent on olulisem. Näiteks arvutitarkvara, mis juhib seadet ja mis ei tööta ilma selle tarkvarata, on tarkvara sellega seotud riistvara lahutamatu osa ja seda käsitatakse materiaalse põhivarana. Sama kehtib arvuti operatsioonisüsteemi kohta. Kui tarkvara ei ole sellega seotud riistvara lahutamatu osa, käsitatakse seda immateriaalse varana.

5 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas reklaami-, koolitus- ja tegevuse alustamise kuludele ning uurimis- ja arendusväljaminekutele. Uurimis- ja arendusväljaminekud on suunatud teadmiste arendamisele. Seega, kuigi sellise tegevuse tulemuseks võib olla materiaalse vormiga vara (nt prototüüp), on selle vara materiaalne komponent selle immateriaalse komponendi (st temas sisalduvate teadmiste) kõrval teisejärguline.

6 Kapitalirendi puhul võib omandatud vara olla nii materiaalne kui immateriaalne. Pärast esmast kajastamist arvestab rentnik kapitalirendi tingimustel hoitavat immateriaalset vara kooskõlas käesoleva standardiga. Filmide, videosalvestuste, näidendite, käsikirjade, patentide ja autoriõiguste litsentsilepingutest tulenevad õigused ei kuulu IAS 17 rakendusalasse ja need kuuluvad käesoleva standardi rakendusalasse.

7 Käesoleva standardi rakendusalast võivad välja jääda sellised tegevused või tehingud, mis on nii spetsiifilised, et nende arvestust puudutavaid küsimusi tuleb käsitleda erineval viisil. Sellised küsimused on näiteks mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade uurimise, arendamise või kaevandamisega, ning kindlustuslepingutega seotud kulutuste arvestamine. Seepärast ei rakendata käesolevat standardit selliste tegevuste ja lepingutega seotud kulutuste suhtes. Samas aga rakendatakse käesolevat standardit muude kaevandustööstuses või kindlustusandjate poolt kasutatavate immateriaalsete varade (nt arvutitarkvara) ja muude nimetatud valdkondades tekkinud kulutuste (nt tegevuse alustamise kulud) puhul.

MÕISTED

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Aktiivne turg on turg, kus kehtivad kõik järgmised tingimused:

a) turul kaubeldavad tooted on samalaadsed;

b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid ja

▼B

c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.

▼M12

_____

▼B

Amortisatsioon on immateriaalse vara amortiseeritava osa süstemaatiline jaotamine vara kasulikule elueale.

Vara on vahend:

a) mida (majandus)üksus kontrollib eelnevate sündmuste tulemusena ja

b) millest oodatakse (majandus)üksusele tulevast majanduslikku kasu.

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara kajastatakse pärast akumuleeritud amortisatsiooni ja (vara) väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumite mahaarvamist.

Soetusmaksumus on vara omandamiseks makstud raha või raha ekvivalentide summa või muu makstud tasu õiglane väärtus selle omandamise või ehitamise ajal, või kui see on rakendatav, siis summa, mis on sellele varale omistatav esmasel kajastamisel kooskõlas teiste IFRS-ide konkreetsete nõuetega, nt IFRS 2 „Aktsiapõhised maksed”.

Amortiseeritav osa on vara soetusmaksumus või soetusmaksumuse asendusväärtus, millest on lõppväärtus maha arvatud.

Arendustegevus on teadusuuringute tulemuste või muude teadmiste rakendamine uute või oluliselt täiustatud materjalide, seadmete, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste tootmise kavandamiseks enne kaubandusliku tootmise või kasutamise algust.

(Majandus)üksusespetsiifiline väärtus on rahavoogude nüüdisväärtus, mida (majandus)üksus eeldab tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ning selle võõrandamisest vara kasuliku eluea lõppedes või mida ta eeldab tekkivat kohustiste arveldamisel.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Kahjum (vara) väärtuse langusest on summa, mille võrra vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab selle vara kaetava väärtuse.

Immateriaalne vara on eristatav mitterahaline vara, millel puudub materiaalne vorm.

Rahalised varad on olemasolev raha ning varad, mis saadakse kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate rahasummadena.

Teadusuuringud seisnevad algupärastes ja planeeritud uuringutes, mille eesmärgiks on omandada uusi teaduslikke või tehnilisi teadmisi ja arusaamisi.

Immateriaalse vara *lõppväärtus* on hinnanguline summa, mida (majandus)üksus saaks käesoleval hetkel vara võõrandamisest, millest on maha arvatud hinnangulised võõrandamiskulud eeldusel, et selle vara eluiga on lõppenud ja see on vastavas tööseisundis oma kasuliku eluea lõpus.

▼B

Kasulik eluiga on:

a) ajavahemik, mille jooksul (majandus)üksus vara eeldatavasti kasutab, või

b) toodangu- või muude samalaadsete ühikute arv, mida (majandus)üksus eeldatavasti varast saab.

Immateriaalsed varad

9 (Majandus)üksused kasutavad sageli ressursse või võtavad kohustisi seoses selliste immateriaalsete ressursside nagu teaduslikud või tehnilised teadmised, uute protsesside või süsteemide projekteerimine ja juurutamine, litsentsid, intellektuaalomand, turukogemus ja kaubamärgid (k.a marginimed ja väljaannete pealkirjad) omandamiseks, arendamiseks, hoolduseks või kvaliteedi parandamiseks. Neisse üldistesse jaotistesse kuuluvad näiteks arvutitarkvara, patendid, autoriõigused, kinofilmid, kliendinimekirjad, hüpoteegi teenindamise õigused, kalastamisload, impordikvoodid, frantsiisid, kliendisuhted või suhted tarnijatega, püsikliendid, turuosa ja turustusõigused.

10 Mitte kõik paragrahvis 9 esitatud objektid ei vasta immateriaalse vara mõistele, sealhulgas eristatavusele, kontrollile ressursi üle ja tulevase majandusliku kasu tekkimisele. Kui käesoleva standardi rakendusalasse kuuluv objekt ei vasta immateriaalse vara mõistele, kajastatakse selle omandamise või loomisega seotud kulutusi tekkimise hetkel kuluna. Kui aga objekt omandatakse äriühenduse käigus, moodustab selline objekt osa omandamise kuupäeval kajastatavast firmaväärtusest (vt paragrahv 68).

Eristatavus

▼M12

11 Immateriaalse vara mõiste kohaselt peab immateriaalne vara olema eristatav, et seda oleks võimalik firmaväärtusest eristada. Äriühenduses kajastatud firmaväärtus on vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu äriühenduses omandatud varadest, mida ei ole eraldi kindlaks tehtud ega kajastatud. Tulevane majanduslik kasu võib tekkida omandatud eristatavate varade vahelisest sünergiast või varadest, mis eraldi ei vasta finantsaruannetes kajastamise tingimustele.

12 Vara on eristatav, kui see:

a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata kas (majandus)üksus kavatseb seda teha; või

b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.

▼B

Kontroll

13 (Majandus)üksus omab vara üle kontrolli siis, kui (majandus)üksusel on õigus kontrollida sellest ressursist saadavat tulevast majanduslikku kasu ja ta võib piirata teiste ligipääsu nimetatud kasule. (Majandus)üksuse võime kontrollida immateriaalse varaga seotud tulevast majanduslikku kasu tuleneb üldjuhul juriidilistest õigustest, mille täitmist on võimalik kohtus nõuda. Juriidiliste õiguste puudumisel on kontrolli olemasolu tõestamine keerulisem. Sellegipoolest ei ole õiguste kohtulik kaitstavus kontrolli vajalik eeltingimus, kuna (majandus)üksusel võib olla võimalus tulevast majanduslikku kasu kontrollida muul viisil.

14 Tulevane majanduslik kasu võib tuleneda näiteks turu tundmisest või tehnilistest teadmistest. (Majandus)üksusel on nimetatud kasu üle kontroll näiteks siis, kui teadmised on kaitstud juriidiliste õigustega (nt autoriõigus, kaubanduskokkuleppe piirang (kui see on lubatud) või töötajatele kehtiv konfidentsiaalsusnõue).

15 (Majandus)üksustel võib olla andekas personal ning ta võib olla võimeline kindlaks tegema personali koolitusest tulenevaid lisaoskusi, mis toovad (majandus)üksusele tulevast majanduslikku kasu. (Majandus)üksus võib ka eeldada, et töötajad jätavad oma oskused ka tulevikus (majandus)üksuse käsutusse. Sellegipoolest ei ole (majandus)üksuse kontroll personali oskustest ja koolitusest saadava tulevase majandusliku kasu üle piisav selleks, et need objektid vastaksid immateriaalse vara mõistele. Samal põhjusel on ebatõenäoline, et mõni konkreetne juhtimis- või tehniline oskus vastaks immateriaalse vara mõistele, välja arvatud juhul, kui selle kasutamine ja sellest saadav eeldatav tulevane majanduslik kasu on juriidiliselt kaitstud ning see vastab ka mõiste teistele aspektidele.

16 (Majandus)üksusel võib olla kliendiportfell või kindel turuosa ja ta võib eeldada, et tulenevalt suhete loomiseks ja lojaalsuse saavutamiseks tehtud pingutustest jätkavad kliendid (majandus)üksusega kauplemist. Siiski ei oma (majandus)üksus ilma kaitsvate juriidiliste õiguste ja muude kontrollmeetoditeta üldjuhul piisavat kontrolli kliendisuhetest ja lojaalsusest saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu üle, et käsitata neid objekte (näiteks kliendiportfell, turuosa, kliendisuhted, klientide lojaalsus) immateriaalsete varade mõistele vastavatena. Kliendisuhteid kaitsvate juriidiliste õiguste puudumisel tõendavad (majandus)üksuse võimet kontrollida eeldatavat kliendisuhetest saadavat tulevast majanduslikku kasu samade või sarnaste mittelepinguliste kliendisuhete (v.a need, mis on osa äriühendusest) vahetustehingud. Kuna sellised vahetustehingud tõendavad ka, et kliendisuhted on eristatavad, vastavad sellised kliendisuhted immateriaalse vara mõistele.

Tulevane majanduslik kasu

17 Immateriaalsest varast saadav tulevane majanduslik kasu võib hõlmata toodete müümisest ja teenuste osutamisest, kulude kokkuhoiust või (majandus)üksuse poolt vara muul viisil kasutamisest saadavat tulu. Näiteks võib intellektuaalomandi kasutamine tootmisprotsessis pigem vähendada tulevasi tootmiskulusid kui suurendada tulevast müügitulu.

▼B

ESMANE KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

18 Objekti esmaseks kajastamiseks immateriaalse varana peab (majandus)üksus tõestama, et see vara vastab:

a) immateriaalse vara mõistele (vt paragrahvid 8–17) ja

b) kajastamiskriteeriumitele (vt paragrahvid 21–23).

See nõue kehtib immateriaalse vara esmaseks omandamiseks või loomiseks (majandus)üksuse poolt, selle hilisemaks täiendamiseks, osaliseks asendamiseks või hooldamiseks tehtud kulutuste kohta.

19 Paragrahvid 25–32 käsitlevad kajastamiskriteeriumite rakendamist eraldi omandatud immateriaalsete varade puhul ja paragrahvid 33–43 käsitlevad nende rakendamist äriühenduses omandatud immateriaalsete varade puhul. Paragrahv 44 käsitleb sihtfinantseerimise teel omandatud immateriaalsete varade esmast mõõtmist, paragrahvid 45–47 käsitlevad immateriaalsete varade vahetamist, ning paragrahvid 48–50 (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse käsitlemist. Paragrahvid 51–67 käsitlevad (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade esmast kajastamist ning mõõtmist.

20 Immateriaalsed varad on oma olemuselt sellised, et neile ei tehta sageli täiendusi ega osalisi asendusi. Seetõttu on hilisemad kulutused mõeldud tõenäoliselt pigem olemasolevast immateriaalsest varast saadava eeldatava tulevase majandusliku kasu säilitamiseks, kui vastavad immateriaalse vara mõistele ja käesolevas standardis esitatud kajastamiskriteeriumitele. Lisaks on hilisemaid kulutusi kergem seostada kogu äritegevusega kui konkreetse immateriaalse varaga. Seetõttu kajastatakse hilisemaid kulutusi – kulutusi, mis on tehtud pärast omandatud immateriaalse vara esmast kajastamist või pärast (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara valmimist – harva varade ►**M5** finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Paragrahvi 63 kohaselt kajastatakse kaubamärkide, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, kliendinimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega (nii sisseostetud kui (majandus)üksusesiseselt loodud) seotud hilisemaid kulutusi alati ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ tekkepõhiselt. Seda tehakse seetõttu, et selliseid kulutusi ei saa eristada kulutustest, mida tehakse äri üldiseks arendamiseks.

21 Immateriaalne vara võetakse ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ arvele siis ja ainult siis, kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab eeldatavasti sellest varast tulevast majanduslikku kasu, ja

b) vara soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

22 (Majandus)üksus hindab eeldatava tulevase majandusliku kasu tõenäosust põhjendatud ja tõestatavate eelduste alusel, mis väljendavad juhtkonna parimat hinnangut vara kasuliku eluea kestel valitsevate majandustingimuste kohta.

23 (Majandus)üksus hindab vara kasutusega seotud tulevase majandusliku kasu tõenäosust esmase kajastamise hetkel olemasolevate tõendite alusel, andes suurema kaalu (majandus)üksusevälistele tõenditele.

▼B

24 Immateriaalset vara mõõdetakse esmalt soetusmaksumuses.

Eraldi omandamine

▼M12

25 Tavaliselt kajastab hind, mida (majandus)üksus immateriaalse vara eraldi omandamise eest maksab, ootusi, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium eraldi omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

▼B

26 Lisaks saab eraldi omandatud immateriaalset vara tavaliselt usaldusväärselt mõõta. See kehtib eelkõige juhul, kui tasutakse rahas või muudes rahalistelt mõõdetavates varades.

27 Eraldi omandatud immateriaalse vara soetusmaksumus sisaldab:

a) selle ostuhinda, koos tollimaksude ja ostmisel tasutavate mittetagastatavate maksudega, pärast allahindluste ja hinnaalandite mahaarvamist ja

b) kõiki vara ettenähtud kasutuseks ettevalmistamisega seotud otseseid kulutusi.

28 Otsesed kulutused on näiteks:

a) töötajatele makstud hüvitised (nagu need on määratletud standardis IAS 19), mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest;

b) teenustasud, mis tulenevad otseselt vara tööseisundisse viimisest, ning

c) vara töökorra kontrollimiseks tehtud kulutused.

29 Kulutused, mis ei ole osa immateriaalse vara maksumusest, on näiteks järgmised:

a) uue toote või teenuse tutvustamisega seotud kulutused (sealhulgas reklaami- ja müügitoetusega seotud kulutused);

b) uues asukohas või uue kliendisegmendiga äritegevuse teostamisega seotud kulutused (k.a personali koolitamisega seotud kulutused) ning

c) haldus- ja muud üldkulud.

30 Kulutuste kajastamine immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses lõpetatakse, kui vara on viidud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse. Seega ei kajasta ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse immateriaalse vara kasutamise või ümberpaigutamisega seotud kulutusi. Näiteks ei hõlma immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus järgmisi kulutusi:

a) kulutused, mis on tehtud juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viidud vara kasutusele võtmisega, ning

b) esialgsed tegevuskahjumid, nagu näiteks vara nõudluse kujunemise perioodil tekkinud kahjumid.

▼B

31 Mõned tegevused, mis on seotud immateriaalse vara arendusega, ei ole vajalikud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Sellised juhuslikud tegevused võivad leida aset enne arendustegevust või selle jooksul. Kuna ettenägematud tegevused ei ole tingimata seotud vara juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimisega, kajastatakse ettenägematutest tegevustest tulenevad tulud ja kulud kohe ►M5 koondkasumi aruande ◄ vastavates tulu ja kulu rühmades.

▼M1

32 Kui immateriaalse vara eest tasumine toimub tavalisest tasumisajast pikema perioodi jooksul, loetakse soetusmaksumuseks summa, mis võrdub sularahahinnaga. Selle summa ja kogumaksete vahe kajastatakse krediidiperioodi intressikuluna, välja arvatud juhul, kui see kapitaliseeritakse vastavalt standardile IAS 23 „*Laenukasutuse kulutused*".

▼B

Omandamine äriühenduse raames

▼M12

33 IFRS 3 *Äriühendused* kohaselt, juhul, kui immateriaalne vara omandatakse äriühenduses, loetakse immateriaalse vara soetusmaksumuseks selle õiglane väärtus omandamise kuupäeval. Immateriaalse vara õiglane väärtus peegeldab ootusi, et (majandus)üksus saab tõenäoliselt varast tulevast majanduslikku kasu. Teisisõnu, (majandus)üksus loodab majandusliku kasu laekumist ka siis, kui esineb ebakindlus laekumise aja või summa kohta. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis a esitatud tõenäosusest sõltuv kajastamiskriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud. Kui äriühenduses omandatud vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Seetõttu on paragrahvi 21 punktis b esitatud usaldusväärse mõõtmise kriteerium äriühenduses omandatud immateriaalsete varade suhtes alati täidetud.

34 Kooskõlas käesoleva standardi ja IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) kajastab omandaja omandatava immateriaalse vara omandamise kuupäeval firmaväärtusest eraldi, olenemata sellest, kas omandatav oli vara enne äriühendust kajastanud või mitte. See tähendab, et omandaja kajastab omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekti firmaväärtusest eraldi varana juhul, kui nimetatud projekt vastab immateriaalse vara mõistele. Omandatava lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projekt vastab immateriaalse vara mõistele juhul, kui see:

a) vastab vara mõistele; ja

b) on eristatav, st on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest.

▼B

Äriühenduses omandatud immateriaalsete varade õiglase väärtuse mõõtmine

▼M12

35 Kui äriühenduses omandatud immateriaalne vara on eraldatav või tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, siis on olemas piisav teave vara õiglase väärtuse usaldusväärseks mõõtmiseks. Kui immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatud hinnangud annavad mitmeid erinevate tõenäosustega võimalikke tulemusi, on see ebakindlus vara õiglase väärtuse mõõtmise osa.

▼M22

36 Äriühenduses omandatud immateriaalne vara võib olla eristatav, kuid ainult koos sellega seotud lepingu, eristatava vara või kohustisega. Sellistel juhtudel kajastab omandaja immateriaalse vara eraldi firmaväärtusest, kuid koos seotud objektiga.

37 Omandaja võib kajastada täiendavate immateriaalsete varade rühma üheainsa varana juhul, kui rühma kuuluvate eraldiseisvate varade kasulik eluiga on sarnane. Näiteks kasutatakse termineid „kaubamärk" ja „marginimi" tihtipeale sünonüümidena kauba- ja teiste märkide puhul. Need on siiski üldised turundusterminid, mida kasutatakse tavaliselt täiendavate varade rühma tähistamiseks, nagu kaubamärk (või teenindusmärk) ja sellega seotud kaubanimed, valemid, retseptid ja tehnoloogiline kompetents.

▼M12

_____

▼B

39 Kõige usaldusväärsema aluse immateriaalse vara õiglase väärtuse hindamiseks annavad noteeritud turuhinnad aktiivsel turul (vt ka paragrahv 78). Õiget turuhinda näitab tavaliselt hetke pakkumishind. Hetke pakkumishindade puudumisel võib õiglast väärtust hinnata kõige hiljutisema sarnase tehingu hinna põhjal, juhul kui tehingukuupäeva ja vara õiglase väärtuse hindamise kuupäeva vahelisel ajal ei ole majanduslikud tingimused oluliselt muutunud.

▼M22

40 Kui immateriaalsel varal ei ole aktiivset turgu, on selle õiglaseks väärtuseks summa, mida (majandus)-üksus oleks omandamise kuupäeval teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus vara eest maksnud ning mis tehakse kindlaks parimate olemasolevate andmete põhjal. Selle summa kindlaksmääramisel võtab (majandus)-üksus arvesse samalaadsete varadega teostatud hiljutiste tehingute tulemusi. Näiteks võib (majandus)-üksus rakendada hetke turutehinguid peegeldavaid kordajaid tegurite suhtes, mis mõjutavad vara tasuvust (nt tulu, ärikasum enne intresse, maksu, kulumit ja amortisatsiooni).

41 (Majandus)-üksused, mis tegelevad immateriaalsete varade ostmise ja müümisega, võivad välja töötada meetodid nende varade õiglase väärtuse kaudseks hindamiseks. Neid meetodeid võib kasutada äriühenduses omandatud immateriaalse vara esmaseks mõõtmiseks, kui nende eesmärk on hinnata õiglast väärtust ja kui need peegeldavad vastava tööstusharu tehinguid ja tavasid. Need meetodid on näiteks:

a) varast hinnanguliselt saadavate tulevaste netorahavoogude diskonteerimine; või

▼M22

b) nende kulutuste hindamine, mida (majandus)-üksus väldib omades immateriaalset vara ja mitte vajades:

i) selle litsentseerimist teiselt osapoolelt teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus (nagu „litsentsitasust vabastuse" meetodi puhul, kasutades diskonteeritud netorahavoogusid); või

ii) selle uuesti loomist või asendamist (nagu soetusmaksumuse meetodi puhul).

▼B

Omandatud lõpetamata uurimis- ja arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused

42 Uurimis- ja arendustegevusega seotud kulutusi, mis:

a) on seotud eraldi või äriühenduses omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga, mida kajastatakse immateriaalse varana, ning

b) tekivad pärast nimetatud projekti omandamist,

arvestatakse kooskõlas paragrahvidega 54–62.

43 Paragrahvide 54–62 nõuete rakendamine tähendab, et eraldi või äriühenduses omandatud immateriaalse varana kajastatava lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projektiga seotud hilisemad kulutused:

a) kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutuste puhul tekkepõhiselt kuluna;

b) kajastatakse arendustegevusega seotud kulutuste puhul, mis ei vasta paragrahvis 57 esitatud immateriaalse varana kajastamiskriteeriumitele, tekkepõhiselt kuluna ning

c) lisatakse omandatud lõpetamata uurimis- või arendustegevuse projekti ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele juhul, kui tegemist on arendustegevuse kulutustega, mis vastavad paragrahvis 57 esitatud kajastamiskriteeriumitele.

Omandamine sihtfinantseerimise teel

44 Mõnikord omandatakse immateriaalne vara tasuta või nominaalse tasu eest ehk sihtfinantseerimise teel. See võib esineda juhul, kui valitsus annab või jaotab (majandus)üksustele selliseid immateriaalseid varasid nagu maandumisõigused lennujaamas, raadio- või telejaamade tegevusload, impordilitsentsid või -kvoodid või õigused juurdepääsuks muudele piiratud vahenditele. Kooskõlas IAS 20-ga „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine" võib (majandus)üksus nii immateriaalset vara kui sihtfinantseerimist kajastada õiglases väärtuses. Kui (majandus)üksus otsustab vara esmalt õiglases väärtuses mitte kajastada, kajastab ta vara nominaalväärtuses (vastavalt IAS 20-le lubatud alternatiivkäsitlusele), millele lisanduvad kõik vara otstarbekohaseks kasutamiseks tehtavad otsesed kulutused.

▼B

Varade vahetused

45 Üks või enam immateriaalset vara võib olla omandatud vahetades need mitterahalise vara või varade vastu või nii rahaliste kui mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu. Järgnev arutelu käsitleb vaid mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see on kehtiv kõikide eelnevas lauses kirjeldatud vahetuste kohta. Sellise immateriaalse vara soetusmaksumus on selle õiglane väärtus, välja arvatud siis, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadud või loovutatud vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse sellisel viisil isegi juhul, kui (majandus)üksus ei saa kohe loovutatud vara kajastamist lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses.

46 (Majandus)üksus otsustab vahendustehingu majandusliku sisu üle, hinnates seda, mil määral temast saadavad tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) omandatavast varast saadavate rahavoogude struktuur (s.o risk, ajastus ja summa) erineb üleantud varast saadavate rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu (majandus)üksusespetsiifiline väärtus ja

c) punktides a või b toodud erinevus on oluline võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Vahetustehingu majandusliku sisu üle otsustamiseks peab konkreetsele (majandus)üksusele omase tehingu poolt mõjutatud tegevuste osakaalu (majandus)üksusespetsiifiline väärtus peegeldama maksujärgseid rahavoogusid. Selliste analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et (majandus)üksus peaks üksikasjalikke arvutusi läbi viima.

47 Paragrahvi 21 punktis b on täpsustatud, et immateriaalse vara kajastamise tingimuseks on, et vara soetusmaksumust saab usaldusväärselt mõõta. Immateriaalse vara, mille kohta võrreldavad tehingud turul puuduvad, õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas ei ole selle vara jaoks märkimisväärne või b) võimalike hinnangute tõenäosust saab usaldusväärselt hinnata ning õiglase väärtuse määramisel kasutada. Kui (majandus)üksus suudab usaldusväärselt kindlaks määrata saadud või üleantud vara õiglast väärtust, kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmisel üleantud vara õiglast väärtust, välja arvatud siis, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratav.

(Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtus

48 (Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana.

▼B

49 Mõningatel juhtudel tehakse kulutusi tulevase majandusliku kasu saamiseks, kuid seeläbi ei looda sellist immateriaalset vara, mis vastaks käesolevas standardis esitatud vara kajastamiskriteeriumitele. Selliseid kulutusi kirjeldatakse sageli (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtusega seotud kulutustena. (Majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtust ei kajastata varana, kuna see ei ole (majandus)üksuse poolt kontrollitav ega kindlakstehtav ressurss (st see ei ole eristatav ega tulene lepingulistest ega muudest juriidilistest õigustest), mille maksumust oleks võimalik usaldusväärselt mõõta.

50 Erinevused (majandus)üksuse turuväärtuse ja selle eristatavate netovarade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vahel mis tahes ajahetkel võivad hõlmata paljusid (majandus)üksuse väärtust mõjutavaid tegureid. Selliseid erinevusi ei loeta siiski (majandus)üksuse poolt kontrollitava immateriaalse vara soetusmaksumuseks.

(Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsed varad

51 Mõnikord on keeruline hinnata, kas (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalne vara on kajastamiskõlblik, kuna esineb probleeme:

a) kindlakstegemisel, kas tegemist on eristatava varaga, millest eeldatavasti saadakse tulevast majanduslikku kasu, ning

b) vara soetusmaksumuse usaldusväärsel määramisel. Mõnel juhul ei ole võimalik eristada immateriaalse vara loomisega seotud kulutusi (majandus)üksusesiseselt loodud firmaväärtuse säilitamise, selle kvaliteedi parandamise või igapäevase äritegevusega seotud kulutustest.

Seepärast rakendab (majandus)üksus kõikide (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalsete varade puhul lisaks immateriaalse vara kajastamise ja esmase mõõtmise üldnõuetele ka paragrahvides 52–67 esitatud nõudeid ja juhiseid.

52 Hindamaks, kas (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalne vara vastab kajastamiskriteeriumitele, liigitab (majandus)üksus vara loomise:

a) uurimistegevuse faasiks ja

b) arendustegevuse faasiks.

Kuigi mõisted „uurimistegevus” ja „arendustegevus” on määratletud, on mõistetel „uurimistegevuse faas” ja „arendustegevuse faas” käesoleva standardi rakendamisel laiem tähendus.

53 Kui (majandus)üksusel ei ole võimalik sisemise projekti uurimistegevuse faasi eristada arendustegevuse faasist, käsitab (majandus)üksus selle projekti kulutusi nii, nagu need oleksid tehtud ainult uurimistegevuse faasis.

Uurimistegevuse faas

54 Uurimistegevuse (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ei kajastata. Uurimistegevusele tehtud kulutusi (või sisemise projekti uurimistegevuse faasi kulutusi) kajastatakse tekkepõhiselt kuluna.

55 Sisemise projekti uurimistegevuse faasis ei saa (majandus)üksus tõestada, et on olemas immateriaalne vara, mis teenib tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Seepärast kajastatakse need kulutused tekkepõhiselt kuluna.

▼B

56 Uurimistegevus on näiteks:

a) uute teadmiste omandamisele suunatud tegevus;

b) uurimistulemustele ja muudele teadmistele rakenduste otsimine, nende hindamine ja lõplik valimine;

c) alternatiivsete materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste otsimine ja

d) uute või täiustatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste võimalike alternatiivide formuleerimine, projekteerimine, hindamine ja lõplik valimine.

Arendustegevuse faas

57 Arendustegevuse (või sisemise projekti arendustegevuse faasi) tulemusel tekkivat immateriaalset vara kajastatakse siis ja ainult siis, kui (majandus)üksus suudab tõestada kõike järgmist:

a) immateriaalse vara kasutus- või müügikõlblikuks muutmine on tehniliselt võimalik;

b) ta kavatseb immateriaalse vara valmis saada ja seda kasutada või müüa;

c) tal on võimalik immateriaalset vara kasutada või müüa;

d) kuidas immateriaalne vara loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. Muu hulgas võib (majandus)üksus tõestada, et eksisteerib turg immateriaalse vara väljundile või loodud immateriaalsele varale endale või; kui seda hakatakse kasutama (majandus)üksusesiseselt, siis immateriaalse vara kasulikkust;

e) immateriaalse vara arendamise lõpetamiseks ja kasutamiseks või müümiseks on olemas piisavad tehnilised, rahalised ja muud vahendid;

f) (majandus)üksus suudab usaldusväärselt mõõta immateriaalse vara arendustegevusega seotud kulutusi.

58 Mõnikord suudab (majandus)üksus immateriaalset vara eristada sisemise projekti arendustegevuse faasis ja tõestada, et sellest varast saadakse tõenäolist tulevast majanduslikku kasu. See on võimalik seetõttu, et arendustegevuse faas on konkreetsem kui uurimistegevuse faas.

59 Arendustegevus on näiteks:

a) tootmis- või kasutuseelsete prototüüpide või mudelite projekteerimine, ehitus ja katsetamine;

b) uut tehnoloogiat sisaldavate tööriistade, rakiste, vormide ja valude projekteerimine;

c) sellise piloottehase projekteerimine, ehitus ja käivitamine, mille suurus ei võimalda tasuvat kaubanduslikku tootmist, ja

d) uute või parendatud materjalide, vahendite, toodete, protsesside, süsteemide või teenuste valikuliste alternatiivide projekteerimine, ehitus ja katsetamine.

60 Et tõestada, kuidas immateriaalne vara tõenäoliselt teenib tulevast majanduslikku kasu, hindab (majandus)üksus varast saadavat tulevast majanduslikku kasu IAS 36 „Varade väärtuse langus” põhimõtete alusel. Kui vara teenib tulevast majanduslikku kasu ainult koos teiste varadega, kasutab (majandus)üksus IAS 36-s esitatud rahateeniva üksuse mõistet.

▼B

61 Immateriaalse vara loomise, kasutamise ja sellest kasu saamise ressursside kättesaadavust võib tõestada näiteks äriplaaniga, milles on esitatud vajalikud tehnilised, rahalised ja muud ressursid ning (majandus)üksuse võimalused nende ressursside hankimiseks. Mõningatel juhtudel tõestab (majandus)üksus välise finantseerimise olemasolu sellega, et hangib laenuandjalt kinnituse valmisoleku kohta plaani finantseerimiseks.

62 Immateriaalse vara (majandus)üksusesisese loomise kulutusi on sageli võimalik usaldusväärselt mõõta kuluarvestussüsteemi abil, näiteks palkade ning autoriõiguste või litsentside hankimise või arvutitarkvara arendamisega seotud kulutuste kaudu.

63 (Majandus)üksusesiseselt loodud marginimesid, ajalehtede ja trükiste pealkirju, klientide nimekirju ja muid sisult samalaadseid objekte ei kajastata immateriaalsete varadena.

64 (Majandus)üksusesiseselt loodud marginimede, ajalehtede ja trükiste pealkirjade, klientide nimekirjade ja muude sisult samalaadsete objektidega seotud kulutusi ei ole võimalik eristada äritegevuse üldise arendamise kulutustest. Seepärast ei kajastata neid objekte immateriaalsete varadena.

(Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus

65 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus paragrahvi 24 tähenduses on tehtud kulutuste summa alates kuupäevast, mil immateriaalne vara esmakordselt vastab paragrahvides 21, 22 ja 57 sätestatud kajastamiskriteeriumitele. Paragrahviga 71 keelatakse eelnevalt juba kuluna kajastatud kulutuste kajastamine varana.

66 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara soetusmaksumus hõlmab kõiki varale otseseid kulutusi, mis on tehtud vara loomiseks, tootmiseks ja juhtkonna poolt ette nähtud tööseisundisse viimiseks. Otsesed kulutused on näiteks:

a) kulutused immateriaalse vara loomiseks kasutatud või tarbitud materjalidele ja teenustele;

b) hüvitised töötajatele (IAS 19-s toodud mõiste kohaselt), mis tulenevad otseselt immateriaalse vara loomisest;

c) õigushüve registreerimise tasud ning

d) vara loomisel kasutatavate patentide ja litsentside amortisatsioon.

IAS 23 täpsustab intressi kui (majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendi kajastamiskriteeriumid.

67 (Majandus)üksusesiseselt loodud immateriaalse vara maksumuse komponendid ei ole järgmised:

a) müügi-, haldus- ja muud üldkulud, välja arvatud juhul, kui neid kulutusi on võimalik otseselt seostada vara ettevalmistamisega kasutusele võtmiseks;

b) kindlaksmääratavad ebatõhusused ja esialgsed äritegevuse kahjumid, mis tekivad enne, kui vara saavutab planeeritud kasumlikkuse, ning

▼B

c) kulutused vara kasutamiseks vajaliku personali koolitamiseks.

Paragrahvi 65 illustreeriv näide

(Majandus)üksus arendab välja uut tootmismeetodit. 20X5. aastal oli kulutuste kogumaht 1 000 VÜ, [a] millest 900 VÜ tehti enne 1. detsembrit 20X5 ja 100 VÜ ajavahemikul 1. detsembrist 20X5 kuni 31. detsembrini 20X5. (Majandus)üksus suudab tõestada, et arendatud tootmismeetod vastas 1. detsembril 20X5 immateriaalse varana kajastamiskriteeriumitele. Metoodikas sisalduva oskusteabe (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud protsessi lõpetamiseks) kaetavat väärtust hinnatakse 500 VÜ-le.

20X5. aasta lõpus kajastatakse tootmismeetod immateriaalse varana maksumuses 100 VÜ (tehtud kulutused alates kajastamiskriteeriumite täitmise kuupäevast, milleks oli 1. detsember 20X5). Enne 1. detsembrit 20X5 tehtud kulutused 900 VÜ ulatuses kajastatakse kuluna, kuna kajastamiskriteeriumid täideti alles 1. detsembril 20X5. Need kulutused ei kuulu ►**M5** *finantsseisundi aruandes* ◄ *kajastatud tootmismeetodi maksumusse.*

20X6. aastal oli kulutuste summaks 2 000 VÜ. 20X6. aasta lõpus hinnatakse metoodikas sisalduva oskusteabe kaetavat väärtust (sh tulevased raha väljamaksed, mis on enne kasutuskõlblikkuse saavutamist vajalikud arenduse lõpetamiseks) 1 900 VÜ-le.

20X6. aasta lõpus on tootmismeetodi maksumus 2 100 VÜ (20X5. aasta lõpus kajastatud väljaminekud 100 VÜ pluss 20X6. aastal kajastatud väljaminekud 2 000 VÜ). (Majandus)üksus kajastab 200 VÜ suuruse kahjumi (vara) väärtuse langusest, et viia metoodika ►**M5** *finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus enne väärtuse langusest tulenevat kahjumit (2 100 VÜ) vastavusse protsessi kaetava väärtusega (1 900 VÜ). See kahjum (vara) väärtuse langusest tühistatakse hilisemal perioodil juhul, kui (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi tühistamise tingimused on rahuldatud IAS 36 kohaselt.*

[a] Käesolevas standardis on rahasummad nomineeritud valuutaühikutes.

KAJASTAMINE KULUNA

▼M12

68 Kulutus immateriaalsele varale kajastatakse tekkepõhiselt kuluna, välja arvatud juhul, kui:

a) see moodustab osa kajastamiskriteeriumitele (vt paragrahvid 18–67) vastava immateriaalse vara maksumusest; või

b) objekt on omandatud äriühenduses ja seda ei ole võimalik immateriaalse varana kajastada. Sellisel juhul moodustab see osa omandamise kuupäeval firmaväärtusena kajastatud summast (vt IFRS 3).

▼M8

69 Teatavatel juhtudel tehakse kulutusi selleks, et tagada (majandus)üksuse tulevast majanduslikku kasu, kuid ei omandata ega looda ühtegi immateriaalset ega muud vara, mida võiks kajastada. Kaupade tarnimisel kajastab (majandus)üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui tal on õigus omada juurdepääsu nendele kaupadele. Teenuse osutamisel kajastab (majandus)üksus selliseid kulutusi kuluna siis, kui ta saab teenused kätte. Näiteks kajastatakse uurimistegevusega seotud kulutusi tekkepõhiselt kuluna (vt paragrahv 54), välja arvatud juhul, kui see on omandatud äriühenduse osana. Muud tekkepõhiselt kuluna kajastatud kulutused on näiteks:

▼B

a) tegevuse alustamisega seotud kulutused (nt tegevuse alustamise kulud), kui neid ei kajastata materiaalse põhivara objekti soetusmaksumuses kooskõlas IAS 16-ga. Tegevuse alustamise kulud võivad hõlmata juriidilise isiku asutamiskulusid, näiteks asutamisel tehtud juriidilisi või asjaajamiskulutusi, uue rajatise avamise või äri alustamise kulutusi (nt avamiseelsed kulutused) või kulutusi uue äritegevuse alustamiseks või uute toodete turule toomiseks või uute protsesside käivitamiseks (tegevuseelsed kulutused);

b) koolituskulutused;

▼M8

c) reklaami- ja müügitoetuskulutused (sealhulgas postimüügikataloogid);

▼B

d) kulutused (majandus)üksuse või selle osa ümberpaigutamiseks või -korraldamiseks.

▼M8

69A (Majandus)üksusel on õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need kuuluvad talle. Samuti on tal õigus omada juurdepääsu kaupadele, kui need on valmistatud tarnija poolt kooskõlas tarnelepingu tingimustega ja (majandus)üksus võib nõuda nende kohale toimetamist tasu eest. Teenused on kätte saadud siis, kui tarnija on osutanud need kooskõlas nende osutamist (majandus)üksusele käsitleva lepinguga ja mitte siis, kui (majandus)üksus kasutab neid muu teenuse osutamiseks, näiteks reklaami tegemiseks klientidele.

70 Paragrahv 68 ei keela (majandus)üksusel kajastada ettemakset varana, kui kaupade eest on tasutud enne, kui (majandus)üksus on saanud nendele kaupadele juurdepääsu õiguse. Samuti ei keela paragrahv 68 (majandus)üksusel kajastada ettemakset varana, kui teenuste eest on tasutud enne, kui (majandus)üksus on saanud need teenused kätte.

▼B

Varana mittekajastatavad eelnevate perioodide kulud

71 Immateriaalse varaga seotud kulutusi, mis on tekkepõhiselt kajastatud kuluna, ei kajastata hiljem osana immateriaalse vara soetusmaksumusest.

▼B

MÕÕTMINE PÄRAST KAJASTAMIST

72 (Majandus)üksus valib oma arvestusmeetodiks kas paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudeli või paragrahvis 75 esitatud ümberhindluse mudeli. Kui immateriaalset vara arvestatakse ümberhindluse mudeli järgi, arvestatakse sama mudeli kohaselt ka kõiki teisi samasse rühma kuuluvaid varasid, välja arvatud juhul, kui nendel varadel puudub aktiivne turg.

73 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning (majandus)üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Et vältida varade valikulist ümberhindlust ja finantsaruannetes erinevatel kuupäevadel erinevatel alustel mõõdetud maksumuste ja väärtuste segunemist, toimub kõikide ühte immateriaalsete varade liiki kuuluvate objektide ümberhindlus samaaegselt.

Soetusmaksumuse mudel

74 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest.

Ümberhindluse mudel

75 Pärast esmast kajastamist mõõdetakse immateriaalne vara ümberhinnatud väärtuses, mis on selle õiglane väärtus ümberhindluse kuupäeval, ja millest on maha arvatud hilisem akumuleeritud amortisatsioon ja hilisemad akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest. Käesolevas standardis sätestatud ümberhindluste puhul määratakse õiglane väärtus aktiivse turu hindade alusel. Ümberhindlusi tehakse piisavalt korrapäraselt, et vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei erineks ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ oluliselt selle õiglasest väärtusest.

76 Ümberhindluse mudel ei võimalda:

a) selliste immateriaalsete varade ümberhindlust, mida ei ole varem varadena kajastatud või

b) immateriaalsete varade esmast kajastamist soetusmaksumusest erinevas väärtuses.

77 Ümberhindluse mudelit rakendatakse pärast seda, kui vara on esmaselt soetusmaksumuses kajastatud. Kui varana kajastatakse ainult osa immateriaalse vara soetusmaksumusest, kuna vara ei vastanud kajastamiskriteeriumitele enne protsessi teatud osa läbimist (vt paragrahv 65), võib ümberhindluse mudelit rakendada kõnealuse vara suhtes tervikuna. Samuti võib ümberhindluse mudelit rakendada sellise immateriaalse vara suhtes, mis on omandatud sihtfinantseerimise teel ja kajastatud nominaalväärtuses (vt paragrahv 44).

78 Paragrahvis 8 kirjeldatud omadustega aktiivne turg ei ole immateriaalse vara puhul tavaline, kuid seda võib siiski esineda. Näiteks võib mõnedes riikides toimida vabalt kaubeldavate taksolitsentside, kalapüügilitsentside või tootmiskvootide aktiivne turg. Samas ei saa esineda aktiivset turgu marginimede, ajalehtede pealkirjade, muusika ja filmide avaldamisõiguste, patentide või kaubamärkide puhul, sest iga selline vara on ainukordne. Kuigi immateriaalseid varasid ostetakse ja müüakse, on need lepingud ostjate ja müüjate vaheliste läbirääkimiste tulemus ja tehinguid sooritatakse suhteliselt harva. Seepärast ei pruugi ühe vara eest tasutud hind olla piisavaks tõendiks teise vara õiglase väärtuse kohta. Lisaks ei ole hinnad sageli üldsusele kättesaadavad.

▼B

79 Ümberhindluste sagedus sõltub ümberhinnatavate immateriaalsete varade õiglaste väärtuste kõikumisest. Kui ümberhinnatud vara õiglane väärtus erineb oluliselt selle ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest, on vajalik edaspidine ümberhindlus. Mõnede immateriaalsete varade õiglase väärtuse muutused võivad olla olulised ja kõikuvad, mistõttu on vajalik iga-aastane ümberhindlus. Sagedased ümberhindlused ei ole vajalikud selliste immateriaalsete varade puhul, mille õiglase väärtuse muutused on ebaolulised.

80 Immateriaalse vara ümberhindamisel akumuleeritud amortisatsioon ümberhindluse kuupäeval kas:

a) arvestatakse võrdeliselt vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ brutomaksumuse muutusega ümber nii, et ümberhindluse järgselt võrduks vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus tema ümberhinnatud väärtusega, või

b) lahutatakse vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ brutomaksumusest ning netosumma arvestatakse ümber vara ümberhinnatud väärtuseks.

81 Kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liigi teatavat immateriaalset vara ei ole võimalik aktiivse turu puudumise tõttu ümber hinnata, siis kajastatakse seda vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud amortisatsioon ja akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest.

82 Kui ümberhinnatud immateriaalse vara õiglast väärtust ei ole enam võimalik kindlaks määrata aktiivse turu hindade alusel, on selle vara ►M5 finantsseisundi aruandeliseks ◄ (jääk)maksumuseks selle ümberhinnatud summa aktiivse turu hindadel põhinenud viimase ümberhindluse kuupäeval, millest arvatakse maha hilisem akumuleeritud amortisatsioon ja hilisemad akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest.

83 Asjaolu, et ümberhinnatud immateriaalse vara osas ei eksisteeri enam aktiivset turgu võib viidata sellele, et vara väärtus on langenud ja seda peab kontrollima kooskõlas IAS 36-ga.

84 Kui vara õiglast väärtust on võimalik kindlaks määrata, tuginedes aktiivsele turule mõnel hilisemal mõõtmiskuupäeval, rakendatakse ümberhindluse mudelit alates sellest kuupäevast.

►M5 85 Kui ümberhindluse tulemusel immateriaalse vara bilansilist (jääk) maksumust suurendatakse, siis see suurendamine kajastatakse muus koondkasumis ja akumuleeritakse omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv”. Siiski, ◄ Suurendamist kajastatakse aga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ulatuses, mil see katab sama vara ümberhindlusest eelnevalt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud väärtuse vähenemisest tulenevaid kahjumeid.

86 Kui immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk) maksumust ümberhindluse tulemusel vähendatakse, kajastatakse seda vähendamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Allahindlus kajastatakse muus koondkasumis omakapitali kirjel „ümberhindluse reserv” kuni ulatuses, mis on võrdne sama vara ümberhindluse reservis kajastatud kreeditsaldoga. Muus koondkasumis kajastatud vähendamine alandab omakapitali kirjel ümberhindluse reservi akumuleerunud summat. ◄

▼B

87 Omakapitalis sisalduva kumulatiivse ümberhindluse reservi võib ümberhindluse realiseerumisel kanda otse jaotamata kasumisse. Kogu reserv võib realiseeruda vara kasutusest eemaldamisel või võõrandamisel. Osa reservist võib siiski realiseeruda ajal, mil (majandus)üksus vara kasutab; sellisel juhul on realiseeruva reservi summaks vara ümberhinnatud ►M5 finantsseisundi aruandelisel ◄ (jääk) maksumusel põhineva amortisatsiooni ning selle amortisatsiooni vahe, mis oleks kajastatud vara esialgse soetusmaksumuse alusel. Ümberhindluse reservi ümberliigitamist eelmiste perioodide jaotamata kasumiks ei tohi teostada ►M5 puhaskasumi või -kahjumi kaudu ◄.

KASULIK ELUIGA

88 (Majandus)üksus hindab, kas immateriaalse vara kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui see on piiratud, siis selle ajalist pikkust või toodete või muude sarnaste ühikute arvu, mis moodustavad vara kasuliku eluea. (Majandus)üksus määrab immateriaalsele varale piiramatu kasuliku eluea juhul, kui tuginedes kõigi oluliste faktorite analüüsile, ei tule ilmsiks ühtegi ettearvatavat piirangut perioodile, mille jooksul (majandus)üksus võiks varast eeldatavasti positiivseid netorahavooge saada.

89 Immateriaalse vara arvestus põhineb selle vara kasulikul elueal. Piiratud kasuliku elueaga immateriaalset vara amortiseeritakse (vt paragrahvid 97–106), piiramatu kasuliku eluaega immateriaalset vara aga mitte (vt paragrahvid 107–110). Käesoleva standardi juurde kuuluvad illustreerivad näited kirjeldavad erinevate immateriaalsete varade kasuliku eluea määramist ja nende varade edasist arvestamist, tuginedes määratletud kasuliku eluea pikkusele.

90 Immateriaalse vara kasuliku eluea määramisel võetakse arvesse mitmeid tegureid, sealhulgas:

a) vara eeldatavat kasutamist (majandus)üksuse poolt ja asjaolu, kas seda vara suudaks efektiivselt hallata ka teise koosseisuga juhtkond;

b) vara tüüpilist elutsüklit ja avalikke andmeid sarnasel viisil kasutatavate samasuguste varade hinnanguliste kasulike eluigade kohta;

c) tehnilist, tehnoloogilist, kaubanduslikku või muud liiki iganemist;

d) selle tööstusharu stabiilsust, kus vara kasutatakse, ja varast saadavate toodete või teenuste turunõudluse muutusi;

e) konkurentide või potentsiaalsete konkurentide eeldatavat tegevust;

f) varast eeldatava tulevase majandusliku kasu saamiseks vajalike hoolduskulutuste mahtu ning (majandus)üksuse võimalusi ja kavatsusi sellise mahu saavutamiseks;

g) vara üle kontrolli omamise perioodi ja vara kasutamisele seatavaid juriidilisi või muid selliseid piiranguid, näiteks rendilepingute lõpptähtajad, ja

h) asjaolu, kas vara kasulik eluiga sõltub (majandus)üksuse muude varade kasulikest eluigadest.

▼B

91 Mõiste „piiramatu” ei tähenda „lõputut”. Immateriaalse vara kasulik eluiga peegeldab ainult seda tulevaste hoolduskulutuste osa, mis on vajalik vara kasuliku eluea hindamisel määratud vara tootlikkuse säilitamiseks ja (majandus)üksuse võimalusi ja kavatsusi seda teha. Järeldus, et immateriaalse vara kasulik eluiga on piiramatu, ei tohiks sõltuda vara eeldatava tootlikkuse säilitamiseks vajalikele kulutustele lisaks kavandatud tulevastest kulutustest.

92 Tulenevalt tehnoloogia kiirest arengust võivad arvutitarkvara ja paljud muud immateriaalsed varad tehnoloogiliselt iganeda. Seepärast võib eeldada, et nende kasulik eluiga on lühike.

93 Immateriaalse vara kasulik eluiga võib olla väga pikk või isegi piiramatu. Ebakindlate asjaolude korral on põhjendatud immateriaalse vara kasuliku eluea konservatiivne hindamine, kuid see ei õigusta ebarealistlikult lühikese eluea valimist.

▼M12

94 Immateriaalse vara kasulik eluiga, mis tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, ei tohi olla pikem kui lepinguliste või muude juriidiliste õiguste periood, kuid võib olla lühem sõltuvalt vara eeldatavast kasutusperioodist. Kui lepingupõhised või muud juriidilised õigused antakse üle piiratud, kuid pikendatavaks tähtajaks, sisaldab immateriaalse vara kasulik eluiga pikendamis(t)e perioodi (perioode) ainult juhul, kui (majandus)üksus suudab veenvalt tõestada, et pikendamine ei nõua olulisi kulutusi. Immateriaalse varana äriühenduses kajastatud tagasiomandatud õiguse kasulik eluiga on selle lepingu, millega õigus anti, allesjäänud kehtivusaeg ja ei hõlma lepingu tähtaja pikendamist.

▼B

95 Immateriaalse vara kasuliku eluea pikkust võivad mõjutada nii majanduslikud kui juriidilised tegurid. Majanduslikud tegurid määravad kindlaks perioodi, mille jooksul (majandus)üksus saab tulevast majanduslikku kasu. Juriidilised tegurid võivad piirata perioodi, mille jooksul (majandus)üksus kontrollib ligipääsu sellele kasule. Kasulikuks elueaks on nende teguritega kindlaksmääratud perioodidest lühem.

96 (Majandus)üksuse suutlikkust pikendada lepingulisi või muid juriidilisi õigusi ilma oluliste kulutusteta näitab muu hulgas järgmiste tegurite olemasolu:

a) on tõendeid, mis tõenäoliselt põhinevad varasematel kogemustel, et lepingulisi või muid juriidilisi õigusi pikendatakse. Kui pikendamine sõltub kolmanda osapoole nõusolekust, tuleb tõestada, et kolmas osapool oma nõusoleku annab;

b) on tõendeid, et kõik pikendamiseks vajalikud tingimused täidetakse, ning

c) pikendamisega seotud kulutused ei ole olulised võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida (majandus)üksus pikendamisest saada loodab.

Kui pikendamisega seotud kulutused on võrreldes tulevase majandusliku kasuga, mida (majandus)üksus pikendamisest saada loodab, olulised, on „pikendamise” kulutused oma olemuselt pikendamise kuupäeval omandatud uue immateriaalse vara soetusmaksumus.

▼B

PIIRATUD KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

Amortisatsiooniperiood ja -meetod

97 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortiseeritav osa jaotatakse süstemaatiliselt selle kasulikule elueale. Amortiseerimine algab siis, kui vara on kasutamisvalmis, st siis, kui vara on juhtkonna poolt ette nähtud asukohta ja tööseisundisse viidud. Amortiseerimine lõpeb kas kuupäeval, mil vara liigitatakse müügiks hoitavaks (või ta hakkab kuuluma müügigruppi, mida liigitatakse müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga või kuupäeval, mil lõpetatakse selle vara kajastamine, olenevalt sellest, kumb on varem. Kasutatav amortisatsioonimeetod peegeldab seda, kuidas (majandus)üksus varast saadavat majanduslikku kasu eeldatavasti tarbima hakkab. Kui seda tarbimismudelit ei ole võimalik usaldusväärselt kindlaks määrata, kasutatakse lineaarset amortisatsioonimeetodit. Iga perioodi amortisatsioonisumma kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kui käesolev või mõni muu standard ei luba või nõua selle kajastamist mõne muu vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse koostisosana.

▼M8

98 Vara amortiseeritava osa süstemaatiliseks jaotamiseks kasulikule elueale võib kasutada erinevaid amortisatsioonimeetodeid. Nendeks meetoditeks on lineaarne meetod, kahaneva jäägi meetod ja tootmisühiku meetod. Meetodi valimisel lähtutakse varas sisalduva eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudelist ja meetodit rakendatakse järjepidevalt perioodist perioodi, välja arvatud siis, kui eeldatava tulevase majandusliku kasu tarbimismudelis on toimunud muutus.

▼B

99 Amortisatsioonikulu kajastatakse tavaliselt ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Siiski kasutatakse mõnikord varast tulenevat majanduslikku kasu teiste varade tootmiseks. Sellisel juhul moodustab amortisatsioonisumma osa teise vara soetusmaksumusest ja kajastatakse selle ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses. Näiteks sisaldub tootmisprotsessis kasutatud immateriaalsete varade amortisatsioon varude ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses (vt IAS 2 „Varud”).

Lõppväärtus

100 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara lõppväärtus on null, välja arvatud juhul, kui:

a) kolmandal isikul on vara kasuliku eluea lõppedes kohustus see omandada või

b) vara realiseerimiseks on olemas aktiivne turg ja:

i) lõppväärtust on võimalik turutingimuste alusel kindlaks määrata ja

ii) on tõenäoline, et see turg eksisteerib ka vara kasuliku eluea lõppedes.

101 Piiratud kasuliku elueaga vara amortiseeritav osa määratakse kindlaks pärast lõppväärtuse mahaarvamist. Nullist erinev lõppväärtus viitab asjaolule, et (majandus)üksus kavatseb immateriaalse vara enne majandusliku eluea lõppu võõrandada.

▼B

102 Vara lõppväärtuse hindamine põhineb võõrandamisel saadaval summal, kasutades hinnangu koostamise päeval kehtivaid kasuliku eluea lõppu jõudnud sarnase ja samalaadsetes tingimustes kasutatud vara müügihindasid. Lõppväärtus vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Muutust vara lõppväärtuses arvestatakse arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead".

103 Immateriaalse vara lõppväärtus võib suureneda võrdseks selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega või sellest suuremaks. Sellisel juhul on vara amortiseeritavaks summaks null, välja arvatud siis, kui selle lõppväärtus langeb hiljem madalamale vara ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest.

Amortisatsiooniperioodi ja -meetodi ülevaatamine

104 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara amortisatsiooniperiood ja -meetod vaadatakse üle vähemalt kord iga majandusaasta lõpus. Kui vara eeldatav kasulik eluiga erineb eelnevatest hinnangutest, muudetakse vastavalt amortisatsiooniperioodi. Kui varast tuleneva majandusliku kasu eeldatavas tarbimismudelis on toimunud muutus, muudetakse amortisatsioonimeetodit, et see vastaks muutunud mudelile. Selliseid muutusi kajastatakse arvestushinnangute muutustena kooskõlas IAS 8-ga.

105 Immateriaalse vara kasuliku eluea jooksul võib selguda, et hinnang kasuliku eluea kohta ei ole asjakohane. Näiteks võib amortisatsiooniperioodi muutmise vajadusele osutada (vara) väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamine.

106 Aja jooksul võib muutuda immateriaalsest varast (majandus)üksusele eeldatava tulevase majandusliku kasu kujunemine. Näiteks võib ilmneda, et lineaarsest amortisatsioonimeetodist sobivam on kahaneva jäägi meetod. Teiseks näiteks võib olla litsentseeritud õiguste kasutamise edasilükkumine kuni äriplaani muude komponentide rakendamiseni. Sel juhul teenitakse varast saadav majanduslik kasu alles hilisematel perioodidel.

PIIRAMATU KASULIKU ELUEAGA IMMATERIAALSED VARAD

107 Piiramatu kasuliku elueaga immateriaalset vara ei amortiseerita.

108 (Majandus)üksus hindab kooskõlas IAS 36-ga, kas piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara väärtus on vähenenud, võrreldes selle kaetavat väärtust ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega

a) kord aastas ning

b) alati, kui on põhjust arvata, et immateriaalse vara väärtus on langenud.

▼B

Kasuliku eluea hindamise ülevaatamine

109 *Mitteamortiseeritava* immateriaalse vara kasulik eluiga vaadatakse üle igal aastal, et määrata kindlaks, kas sündmused ja tingimused jätkuvalt toetavad selle vara kasuliku eluea piiramatuks määramist. Kui ei toeta, arvestatakse kasuliku eluea hinnangu muutust piiramatust piiratuks arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

110 Immateriaalse vara kasuliku eluea ümberhindamine pigem piiratuks kui piiramatuks kooskõlas IAS 36-ga viitab sellele, et vara väärtus on langenud. Seega kontrollib (majandus)üksus vara väärtuse langust, võrreldes selle kaetavat väärtust, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 36-ga,►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega ja kajastab summa, mille võrra ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on kaetavast väärtusest suurem, kahjumina (vara) väärtuse langusest.

►M5 FINANTSSEISUNDI ARUANDELISE ◄ (JÄÄK)MAKSUMUSE KAETAV VÄÄRTUS – KAHJUMID (VARA) VÄÄRTUSE LANGUSEST

111 Et määrata kindlaks, kas immateriaalse vara väärtus on langenud, rakendab (majandus)üksus IAS 36. Selles standardis selgitatakse, kuidas ja millal (majandus)üksus kontrollib oma varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, kuidas määratakse kindlaks vara kaetav väärtus ja millal kajastatakse või tühistatakse kahjum (vara) väärtuse langusest.

KASUTUSEST EEMALDAMINE JA VÕÕRANDAMINE

112 Immateriaalse vara kajastamine lõpetatakse:

a) selle võõrandamisel või

b) kui vara kasutamisest ega võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

113 Immateriaalse vara kajastamise lõpetamisest tulenev kasum või kahjum määratakse kindlaks netomüügitulu, juhul kui see eksisteerib, ja vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vahena. See kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ vara kajastamise lõpetamisel (välja arvatud juhul kui IAS 17 nõuab teisiti seoses müügi-tagasirendi tehingutega). Sellist kasumit ei liigitata põhitegevusest saadavaks tuluks.

114 Immateriaalse vara võõrandamine võib toimuda mitmel viisil (nt müügi, kapitalirendile andmise või annetamise teel). Sellise vara võõrandamise kuupäeva kindlaksmääramisel rakendab (majandus)üksus IAS 18-s „Müügitulu" sätestatud kriteeriumeid kauba müügist saadud tulu kajastamise kohta. IAS 17 kehtib vara võõrandamise kohta müügi-tagasirendi tingimustel.

115 Kui (majandus)üksus võtab paragrahvis 21 esitatud kajastamispõhimõtete kohaselt immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse osana arvele asendava osa maksumuse, siis lõpetab ta asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamise. Kui asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramine ei ole (majandus)üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada hinnangulist asendusmaksumust, mis tugineb asendatud osa soetusmaksumusel selle omandamise või arendamise ajal.

▼M12

115A Äriühenduses tagasiomandatud õiguse puhul, kui see õigus on pärastpoole uuesti välja antud (müüdud) kolmandale osapoolele, kasutatakse sellega seotud bilansilist (jääk)maksumust, kui see on olemas, uuesti väljaandmisest tuleneva kasumi või kahjumi kindlaksmääramiseks.

▼B

116 Immateriaalse vara võõrandamisest saadav tasu kajastatakse esmalt selle õiglases väärtuses. Kui immateriaalse vara eest tasutakse järelmaksuga, kajastatakse saadud tasu esmalt summas, mis võrdub rahalise hinna ekvivalendiga. Tasu nominaalsumma ja rahalise hinna ekvivalendi vahe kajastatakse kooskõlas IAS 18-ga intressituluna, peegeldades nõude efektiivset tulumäära.

117 Piiratud kasuliku elueaga immateriaalse põhivara amortiseerimist ei lõpetata immateriaalse põhivara kasutamise lõpetamisel, välja arvatud juhul, kui vara on täielikult amortiseerunud või see on liigitatud müügiks hoitavaks (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga.

AVALIKUSTAMINE

Üldnõuded

118 Iga immateriaalse vara liigi kohta (eristades (majandus)üksusesiseselt loodud ja muid immateriaalseid varasid) avalikustab (majandus)üksus järgmise informatsiooni:

a) kas kasulik eluiga on piiratud või piiramatu, ja kui piiratud, siis kasulik eluiga või rakendatavad amortisatsioonimäärad;

b) piiratud kasuliku elueaga immateriaalse vara puhul kasutatavad amortisatsioonimeetodid;

c) perioodi alguse ja perioodi lõpu ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ brutomaksumus ja akumuleeritud amortisatsioon (koos akumuleeritud kahjumitega (vara) väärtuse langusest);

d) ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kirje(d), kus kajastatakse immateriaalse vara amortisatsioonikulu;

e) perioodi alguse ja lõpu ►**M5** finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste võrdlus, näidates:

i) lisandumised, esitades eraldi (majandus)üksusesiseselt arendatud, eraldi omandatud ja äriühendustes omandatud varad;

ii) varad, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

iii) paragrahvide 75, 85 ja 86 kohaselt perioodi ümberhindlustest ja kooskõlas IAS 36-ga kajastatud või ►**M5** muust koondkasumist ◄ lahutatud vara väärtuse muutusest tulenevad väärtuse suurendamised ja vähendamised (kui neid esineb);

iv) kahjumid (vara) väärtuse langusest, mis on kajastatud perioodi ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);

v) vara väärtuse langusest tulenevate kahjumite tühistamine ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, mis on kajastatud perioodi ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kooskõlas IAS 36-ga (kui neid esineb);

vi) perioodi jooksul kajastatud amortisatsioonikulu;

▼B

vii) finantsaruannete ja välisvaluutatehingute ümberarvestusest (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja välismaise äriüksuse ümberarvestusest (majandus)üksuse esitusvaluutasse tulenevad valuutakursside netomuutused ning

(viii) muud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse muutused perioodi jooksul.

119 Immateriaalsete varade liik on samalaadsete ning (majandus)üksuse tegevuses sarnasel viisil kasutatavate varade rühm. Erinevate liikide näited on muu hulgas:

a) marginimed;

b) ajalehtede ja trükiste pealkirjad;

c) arvutitarkvara;

d) litsentsid ja frantsiisid;

e) autoriõigused, patendid ja muud tööstusomandi õigused, teenindamis- ja käitamisõigused;

f) retseptid, valemid, mudelid, disainilahendused ja prototüübid ja

g) arendustegevuse faasis olev immateriaalne vara.

Ülaltoodud varade liike võib vajaduse korral jagada (summeerida) väiksemateks (suuremateks) liikideks, kui selle tulemuseks on finantsaruannete kasutajate jaoks asjakohasem informatsioon.

120 Lisaks paragrahvi 118 punkti e alapunktides iii–v sätestatule avalikustab (majandus)üksus IAS 36-ga ette nähtud informatsiooni immateriaalsete varade kohta, mille väärtus on langenud.

121 IAS 8 nõuab arvestushinnangu muutuse sisu ja summa avalikustamist, kui see on käesoleval perioodil oluline või kui eeldatakse selle olulist mõju järgnevatele perioodidele. Selline avalikustamine võib olla tingitud muutustest:

a) hinnangus immateriaalse vara kasuliku eluea kohta;

b) amortisatsioonimeetodis või

c) lõppväärtustes.

122 (Majandus)üksus avalikustab samuti:

a) piiramatu kasuliku elueaga immateriaalse vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja põhjused, miks vara kasulik eluiga on hinnatud piiramatuks. Põhjendamisel esitab (majandus)üksus selle vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(d);

b) (majandus)üksuse finantsaruannete jaoks olulise immateriaalse vara kirjelduse, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja järelejäänud amortisatsiooniperioodi;

c) sihtfinantseerimise teel omandatud ja õiglases väärtuses esmalt kajastatud immateriaalsete varade (vt paragrahv 44):

i) esmalt kajastatud õiglane väärtuse;

▼B

ii) ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumuse ja

iii) kas neid mõõdetakse pärast kajastamist vastavalt soetusmaksumuse mudelile või ümberhindluse mudelile;

d) piiratud omandiõigusega immateriaalsete varade olemasolu ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ning kohustiste tagatisena panditud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse;

e) immateriaalse vara omandamiseks võetud lepinguliste kohustuste summa.

123 Immateriaalse vara kasuliku eluea piiramatuks hindamisel olulist osa etendanud asjaolu(de) kirjeldamisel võtab (majandus)üksus arvesse paragrahvis 90 toodud asjaolude nimekirja.

Immateriaalsed varad, mida mõõdetakse kajastamise järgselt ümberhindluse mudeli põhjal

124 Kui immateriaalseid varasid arvestatakse ümberhinnatud väärtustes, avalikustab (majandus)üksus järgmise:

a) immateriaalsete varade liigi kohta:

i) ümberhindluse jõustumiskuupäeva;

ii) ümberhinnatud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja

iii) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, mis oleks ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud, kui ümberhinnatud immateriaalsete varade liiki oleks pärast kajastamist mõõdetud vastavalt paragrahvis 74 esitatud soetusmaksumuse mudelile;

b) immateriaalse vara perioodi alguse ja lõpu ümberhindluse reservi summa, mis näitab perioodi jooksul toimunud muutusi ja reservi arvelt ►M5 omanikele ◄ tehtavate väljamaksete suhtes kehtivaid piiranguid, ning

c) varade õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel rakendatud meetodid ja olulised eeldused.

125 Avalikustamise eesmärgil võib osutuda vajalikuks ümberhinnatud immateriaalsete varade liikide ühendamine suurematekse rühmadeks. Immateriaalsete varade liike ei tohi siiski ühendada, kui selle tulemusena tekiks liik, mis sisaldaks nii soetusmaksumuse kui ka ümberhindluse mudeli kohaselt mõõdetud summasid.

Teadus- ja arendusväljaminekud

126 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul kuluna kajastatud uurimis- ja arendusväljaminekute koondsumma.

127 Uurimis- ja arendusväljaminekud hõlmavad kõiki kulutusi, mis on otseselt seotud uurimis- ja arendustegevusega (paragrahvid 66 ja 67 kirjeldavad, millist tüüpi kulutused kuuluvad paragrahvis 126 esitatud avalikustamise nõuete alla).

Muu informatsioon

128 (Majandus)üksusel soovitatakse, kuid ei nõuta järgmise informatsiooni avalikustamist:

a) kõigi täielikult amortiseeritud, kuid endiselt kasutuses olevate immateriaalsete varade kirjeldus ja

▼B

b) selliste oluliste immateriaalsete varade lühikirjeldus, mida (majandus)üksus kontrollib, kuid mis ei ole kajastatud varadena, kuna need ei vasta käesolevas standardis sätestatud kajastamiskriteeriumitele või on omandatud või loodud enne 1998. aastal välja antud IAS 38 „Immateriaalsed varad” versiooni jõustumist.

ÜLEMINEKUSÄTTED JA JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼M12

_____

130 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit:

▼B

a) äriühendustes, mille lepingukuupäev on hiljem kui 31. märts 2004, omandatud immateriaalse vara arvestamisel ning

b) muu immateriaalse vara arvestamisel edasiulatuvalt esimesest aruandeaastast, mis algab 31. märtsil 2004. aastal või hiljem. Seega ei korrigeeri (majandus)üksus sellel kuupäeval kajastatud immateriaalsete varade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. (Majandus)üksus rakendab aga sellel kuupäeval käesolevat standardit, et ümber hinnata selliste immateriaalsete varade kasulik eluiga. Kui ümberhindluse tulemusena (majandus)üksus muudab vara kasuliku eluea pikkust, arvestatakse see muutus arvestushinnangu muutusena kooskõlas IAS 8-ga.

130A (Majandus)üksused rakendavad paragrahvis 2 kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 6 varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M5

130B IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 85, 86 ja 118e) iii). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M22

130C IFRS 3-ga (parandatud 2008) muudeti paragrahve 12, 33–35, 68, 69, 94 ja 130, muudeti kehtetuks paragrahvid 38 ja 129 ning lisati paragrahv 115A. 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 36 ja 37. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Seetõttu ei korrigeerita summasid, mis on kajastatud immateriaalsete varade ja firmaväärtuse suhtes eelnevates äriühendustes. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes ja avalikustab selle asjaolu.

▼M8

130D 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 69, 70 ja 98 ning lisati paragrahv 69A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M22**

130E 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 40 ja 41. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

Sarnaste varade vahetus

131 Paragrahvis 129 ja paragrahvi 130 punktis b esitatud nõue rakendada käesolevat standardit edasiulatuvalt tähendab, et kui varasid vahetati enne käesoleva standardi jõustumiskuupäeva loobutud vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel, ei pea (majandus)üksus vara õiglast väärtuse peegeldamiseks omandamise kuupäeval korrigeerima omandatud vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust.

Varasem rakendamine

132 (Majandus)üksused, mille kohta kehtib paragrahv 130, võivad rakendada käesoleva standardi nõudeid enne paragrahvis 130 esitatud jõustumiskuupäeva. Juhul kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne neid jõustumiskuupäevi, rakendab ta samal ajal ka IFRS 3 ja IAS 36 (parandatud 2004).

IAS 38 (VÄLJA ANTUD 1998) TAGASIVÕTMINE

133 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 38 „Immateriaalsed varad” (välja antud 1998).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 39

Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada finantsvarade, finantskohustiste ja mõnede mittefinantsinstrumentide ostu- või müügilepingute kajastamise ja mõõtmise põhimõtted. Finantsinstrumente puudutava informatsiooni esitamise nõuded on sätestatud IAS 32-s „Finantsinstrumendid: esitamine". Finantsinstrumente puudutava informatsiooni avalikustamise nõuded on sätestatud IFRS 7-s „Finantsinstrumendid: avalikustatav teave".

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendavad kõik (majandus)üksused kõikide finantsinstrumentide liikide suhtes, välja arvatud:

a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühisettevõtmistes, mida arvestatakse IAS 27-s „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded", IAS 28-s „Investeeringud sidusettevõtetesse" või IAS 31-s „Osalemised ühisettevõtmistes" sätestatud põhimõtete kohaselt. (Majandus)üksused rakendavad siiski käesolevat standardit oma osaluste suhtes tütarettevõtetes, sidusettevõtetes või ühisettevõtmistes, mille arvestust vastavalt IAS 27-le, IAS 28-le või IAS 31-le peetakse käesoleva standardi kohaselt. (Majandus)üksused rakendavad käesolevat standardit samuti tuletisinstrumentidele, mille alusvaraks on osalus tütarettevõttes, sidusettevõttes või ühisettevõtmises, välja arvatud siis, kui tuletisinstrument vastab IAS 32 kohaselt (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi mõistele.

b) rendist tulenevad õigused ja kohustused, mille suhtes rakendatakse IAS 17 „Rendid". Siiski:

i) rendileandja poolt kajastatud rendinõuetele kehtivad käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise ja vara väärtuse languse sätted (vt paragrahvid 15–37, 58, 59, 63–65 ja lisa A paragrahvid AG36–AG52 ning AG84–AG93);

ii) rentniku poolt kajastatud kapitalirendivõlgadele kehtivad käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise sätted (vt paragrahvid 39–42 ja lisa A paragrahvid AG57–AG63) ja

iii) rendis varjatud tuletisinstrumentidele kehtivad käesolevas standardis toodud varjatud tuletisinstrumentide sätted (vt paragrahvid 10–13 ja lisa A paragrahvid AG27–AG33).

c) tööandjate õigused ja kohustused vastavalt töötajatehüvitiste plaanidele, mille suhtes rakendub IAS 19 „Hüvitised töötajatele".

▼M6

d) (majandus)üksuse poolt välja antud finantsinstrumendid, mis vastavad IAS 32 omakapitaliinstrumendi mõistele (kaasa arvatud optsioonid ja ostutähed) või mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Siiski rakendab selliste omakapitaliinstrumentide omanik käesolevat standardit nimetatud instrumentide suhtes, välja arvatud juhul, kui need ei vasta eespool punktis a nimetatud erandile.

▼B

e) õigused ja kohustused, mis tulenevad i) kindlustuslepingutest, nagu need on määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud", välja arvatud paragrahvis 9 sätestatud finantsgarantiilepingu määratlusele vastavast kindlustuslepingust tulenevad kindlustusandja õigused ja kohustused, või ii) lepingust, mis kuulub IFRS 4 rakendusalasse, sest ta sisaldab valikulist kasumist osasaamise õigust. Siiski kehtib käesolev standard IFRS 4 rakendusalasse kuuluvates lepingutes varjatud tuletisinstrumentide suhtes, kui tuletisinstrument ei ole ise IFRS 4 rakendusalasse kuuluv leping (vt paragrahve 10–13 ja lisa A paragrahve AG27–AG33). Peale selle, kui finantsgarantiilepingu väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingute suhtes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas ta rakendab selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4 (vt paragrahve AG4 ja AG4 A). Väljastaja võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta.

▼M12

_____

▼M22

g) omandaja ja müüva aktsionäri vaheline forvardleping omandatava ostmiseks või müümiseks, mille tulemuseks on äriühendus tulevasel omandamise kuupäeval. Forvardlepingu tähtaeg ei tohi ületada mõistlikku perioodi, mis on tavaliselt vajalik nõutavate kooskõlastuste saamiseks ja tehingu lõpule viimiseks;

▼B

h) siduvad laenuandmise kohustused, välja arvatud paragrahvis 4 kirjeldatud siduvad laenuandmise kohustused. Laenu andmise kohustuse võtja rakendab IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad" toodut nende laenu andmise kohustuste suhtes, mis ei ole käesoleva standardi rakendusalas. Kõigile laenu andmise kohustustele kehtivad siiski käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise sätted (vt paragrahvid 15–42 ja lisa A paragrahvid AG36–AG63).

i) aktsiapõhiste maksetehingutega seotud finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused, milledele kehtib IFRS 2 „Aktsiapõhine makse", välja arvatud käesoleva standardi lõigete 5–7 alla kuuluvad lepingud, millele kehtib see standard.

j) õigus väljamaksetele, millega hüvitatakse (majandus)üksuse need kulutused, mida tuleb teha vastavalt IAS 37-le eraldisena kajastatava kohustise arveldamiseks, või mille suhtes ta kajastas varasemal perioodil eraldist kooskõlas IAS 37-ga.

3 Kehtetu

4 Käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvad järgmised siduvad laenuandmise kohustused:

a) siduvad laenuandmise kohustused, mida (majandus)üksus määratleb õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavate finantskohustistena. (Majandus)üksus, millel on varasem praktika müüa vahetult pärast laenu andmise kohustuste tekkimist nendest kohustustest tulenevad varad, rakendab käesolevat standardit kõikidele oma samasse liiki kuuluvatele laenukohustustele.

▼B

b) siduvad laenuandmise kohustused, mida saab tasaarveldada netona sularahas või andes üle või väljastades muu finantsinstrumendi. Need siduvad laenuandmise kohustused on tuletisinstrumendid. Siduvat laenuandmise kohustust ei loeta netos tasaarveldatuks vaid seetõttu, et laen makstakse välja osamaksetena (näiteks ehituse hüpoteeklaen, mis makstakse välja osamaksetena vastavalt ehituse edenemisele).

c) siduvate kohustuste puhul anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Paragrahvi 47 punktis d sätestatakse, kuidas sellistest siduvatest laenuandmise kohustustest tekkivaid kohustisi hiljem mõõta.

5 Käesolevat standardit rakendatakse selliste lepingute suhtes, millega ostetakse või müüakse mittefinantsobjekte, mida saab tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, nagu need lepingud oleksid finantsinstrumendid, välja arvatud lepingud, mis on sõlmitud ja mida edaspidi kasutatakse mittefinantsobjekti saamiseks või ülekandmiseks kooskõlas (majandus)üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega.

6 On mitmesuguseid võimalusi, kuidas mittefinantsobjekti ostu- või müügilepingut saab tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente, sealhulgas:

a) kui lepingu tingimused lubavad ühel osapooltest tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente;

b) kui õigus tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente ei ole lepingu tingimustes selgelt sätestatud, kuid (majandus)üksusel on tavaks sarnaseid lepinguid tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (kas vastaspoolega, sõlmides tasaarveldus lepinguid või müües lepingu enne selle täitmist või aegumist);

c) kui (majandus)üksusel on sarnaste lepingute puhul tavaks võtta alusvara vastu ja müüa see lühikese aja möödudes pärast vastuvõtmist eesmärgiga saada kasumit hinna lühiajalistest kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist ja

d) kui lepingu aluseks olev mittefinantsobjekt on kohe rahaks vahetatav.

Kuna punktide b või c kohane leping ei ole tehtud mittefinantsobjekti laekumise või tarnimise eesmärgil vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise vajadustele, siis järelikult jääb see käesoleva standardi rakendusalasse. Muid paragrahvi 5 kohaseid lepinguid tuleb hinnata, et teha kindlaks, kas need sõlmiti ja neid kasutatakse jätkuvalt mittefinantsobjekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks kooskõlas (majandus)üksuse eeldatavate ostu-, müügi- või kasutamisvajadustega ja kas nad jäävad seega käesoleva standardi rakendusalasse.

▼B

7 Kirjutatud optsioon müüa või osta mittefinants objekti, mida saab tasaarveldada netona sularahas või muu finantsinstrumendiga, või vahetades finantsinstrumente vastavalt paragrahvi 6 punktile a või d, kuulub käesoleva standardi rakendusalasse. Selline leping ei saa olla tehtud mitterahalise objekti vastuvõtmiseks või üleandmiseks vastavalt (majandus)üksuse eeldatavate ostu, müügi või tarbimise nõuetega.

MÕISTED

8 Järgmisi IAS 32-s määratletud mõisteid kasutatakse käesolevas standardis IAS 32 paragrahvis 11 määratletud tähenduses. IAS 32 määratleb järgmised mõisted:

— finantsinstrument,

— finantsvara,

— finantskohustis,

— omakapitaliinstrument,

ja annab juhiseid nende mõistete kasutamiseks.

▼M8

9 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼B

Tuletisinstrumendi mõiste

Tuletisinstrument on finantsinstrument või muu leping, mis kuulub käesoleva standardi rakendusalasse (vt paragrahvid 2–7) ja millel on kõik kolm järgmist tunnust:

a) selle väärtus muutub vastavalt muutustele kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või mõnes muus muutujas, tingimusel, et mitterahalise muutuja korral ei ole muutuja spetsiifiliselt seotud lepinguosapoolega (mida mõnikord nimetatakse alusvaraks);

b) see kas ei nõua algset netoinvesteeringut või nõuab sellist algset netoinvesteeringut, mis on väiksem, kui oleks nõutav teiste lepinguliikide puhul, mis eeldatavasti reageeriksid sarnasel viisil turutegurite muutustele, ja

c) seda arveldatakse tulevikus.

Finantsinstrumentide nelja kategooria mõisted

Õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 *koondkasumi aruande* ◄ *kajastatav finantsvara või finantskohustis* on finantsvara või -kohustis, mis vastab ühele kahest järgmisest tingimusest.

▼M8

a) See on liigitatud kauplemiseesmärgil hoitavaks. Finantsvara või -kohustist liigitatakse kauplemise eesmärgil hoitavaks, kui:

i) see on omandatud või tekkinud peamiselt edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil lähitulevikus;

▼M8

ii) esmakordsel kajastamisel on see määratletud finantsinstrumentide portfelli osa, mida hallatakse ühiselt ja mille kohta on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta; või

iii) see on tuletisinstrument (välja arvatud tuletisinstrument, mis on finantsgarantiileping või määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument).

▼B

b) Esmasel kajastamisel määratletakse see (majandus)üksuse poolt kui õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks. (Majandus)üksus võib kasutada seda määratlust ainult siis, kui see on lubatud paragrahviga 11A või kui selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon, sest

i) see kas kõrvaldab või vähendab oluliselt mõõtmise või kajastamise järjepidevusetust (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), mis muul juhul tuleneks varade või kohustiste mõõtmisest või nendelt saadavate kasumite või kahjumite kajastamisest erinevatel alustel; või

ii) finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale ning informatsiooni rühma kohta antakse (majandus)üksusesiseselt sellel alusel (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikutele (nagu on määratletud IAS 24-s „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine” (parandatud 2003)), näiteks (majandus)üksuse direktoraadile ja tegevjuhile.

IFRS 7 paragrahvides 9–11 ja B4 nõutakse, et (majandus)üksus avalikustaks teabe finantsvarade ja -kohustiste kohta, mida ta on määratlenud õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena, sealhulgas selle kohta, kuidas ta on need tingimused täitnud. Eeltoodud punkti ii kohaselt kriteeriumitele vastavate instrumentide puhul hõlmab see avalikustatav informatsioon tekstilist kirjeldust selle kohta, kuidas õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks määratlemine on kooskõlas (majandus)üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiaga.

Investeeringuid omakapitaliinstrumentidesse, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul ja mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta (vt paragrahvi 46 punkt c ning lisa A paragrahvid AG80 ja AG81), ei määratleta õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavateks.

Tuleb rõhutada, et paragrahvid 48, 48A, 49 ja lisa A paragrahvid AG69–AG82, milles sätestatakse nõuded finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse usaldusväärsetele mõõtmisalustele, kehtivad ühteviisi kõikidele objektidele, mida kas määratluse tõttu või muul põhjusel mõõdetakse õiglases väärtuses või mille õiglane väärtus on avalikustatud.

▼B

Lunastustähtajani hoitavad investeeringud on fikseeritud või kindlaksmääratavate maksete ja fikseeritud lunastustähtajaga mittetuletisinstrumentidest finantsvarad, mida (majandus)üksusel on kindel kavatsus ja suutlikkus hoida lunastustähtajani (vt lisa A paragrahvid AG16–AG25), välja arvatud:

a) need, mida (majandus)üksus määratleb esmasel kajastamisel õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks;

b) need, mida (majandus)üksus määratleb müügivalmis olevateks, ja

c) need, mis vastavad laenude ja nõuete mõistele.

(Majandus)üksus ei liigita ühtegi finantsvara lunastustähtajani hoitavaks, kui (majandus)üksus on jooksva või kahe eelmise majandusaasta jooksul müünud või ümberliigitanud enne lunastustähtaega ebaolulisest suuremas koguses lunastustähtajani hoitavaid investeeringuid (ebaolulisest suurem kogus kõigi lunastustähtajani hoitavate investeeringute kogusumma suhtes), välja arvatud need müügid või ümberliigitused:

i) mille puhul lunastustähtaeg või finantsvara ostutähtaeg on nii lähedal (nt vähem kui kolm kuud enne lunastustähtaega), et turu intressimäära muutustel ei oleks olulist mõju finantsvara õiglasele väärtusele;

ii) mis toimuvad pärast seda, kui (majandus)üksusele on laekunud sisuliselt kõik finantsvara esialgsest põhisummast graafikujärgsete maksete või ettemaksete kaudu, või

iii) mis on tingitud (majandus)üksuse kontrollile mittealluvast ja mittekorduvast üksikjuhtumist, mida (majandus)üksus ei oleks saanud mõistlikult ette näha.

Laenud ja nõuded on fikseeritud või kindlaksmääratavate maksetega mittetuletisinstrumentidest finantsvarad, mis ei ole noteeritud aktiivsel turul, välja arvatud:

a) need, mida (majandus)üksus kavatseb kohe või lähitulevikus müüa ja mida liigitatakse kauplemise eesmärgil hoitavateks ja need, mida (majandus)üksus esmasel kajastamisel määratleb õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks;

b) need, mida (majandus)üksus esmasel kajastamisel määratleb müügivalmis olevateks, või

c) need, mille puhul valdaja ei pruugi tagasi saada sisuliselt kõike oma esialgsest investeeringust, tingituna muust kui krediidivõime halvenemine ja mida liigitatakse müügivalmis olevateks.

Omandatud osalus varade kogumis, mis ei sisalda laene ega nõudeid (näiteks osalus investeerimisfondis või muus sarnases fondis), ei ole laen ega nõue.

Müügivalmis finantsvarad on need mittetuletisinstrumentidest finantsvarad, mida määratletakse müügivalmis olevateks või mida ei liigitata a) laenudeks ja nõueteks, b) lunastustähtajani hoitavateks investeeringuteks või c) õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavateks finantsvaradeks.

▼B

Finantsgarantiilepingu mõiste

Finantsgarantiileping on leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada garantii saajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee tähtaegselt makseid vastavalt võlainstrumendi algsetele või muudetud tingimustele.

Kajastamise ja mõõtmisega seotud mõisted

Finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus on summa, milles finantsvara või -kohustist esmaselt kajastatakse ja millest on maha arvatud põhiosa tagasimaksed ning millele on lisatud või millest on maha arvatud kumulatiivne kulum, kasutades efektiivse intressimäära meetodit selle esialgse summa ja lunastustähtajal makstava summa vahelise iga erinevuse suhtes, ning millest on maha arvatud kõik vara väärtuse langusest või mittelaekuvusest tulenevad vähenemised (kas otse või allahindluse konto kaudu).

Efektiivse intressimäära meetod on meetod finantsvara või -kohustise (või finantsvarade või -kohustiste rühma) amortiseeritud soetusmaksumuse arvutamiseks ja intressitulude või -kulude jaotamiseks asjakohase ajavahemiku jooksul. *Efektiivne intressimäär* on see määr, millega diskonteeritakse hinnangulised tulevased maksed või laekumised finantsinstrumendi eeldatava kehtivusaja või vajaduse korral lühema perioodi jooksul täpselt finantsvara või -kohustise ►**M5** finantsseisundi aruandelisse ◄ neto(jääk)maksumusse. Efektiivse intressimäära arvutamisel prognoosib (majandus)üksus rahavoogusid, arvestades finantsinstrumendi kõiki lepingulisi tingimusi (näiteks ettemakseid, ostuoptsioone või muid sarnaseid optsioone), kuid ta ei tohi arvestada tulevasi krediidikahjumeid. Arvestus hõlmab kõiki lepingu osapoolte vahel makstud või saadud tasusid, mis on efektiivse intressimäära olemuslikeks komponentideks (vt IAS 18 „Müügitulu”), tehingukulutusi ja kõiki muid lisatasusid või allahindlusi. Eeldatakse, et sarnaste finantsinstrumentide rühma rahavoogusid ja eeldatavat kehtivusaega saab usaldusväärselt prognoosida. Nendel harvadel juhtudel, kui finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) rahavoogusid või eeldatavat kehtivusaega ei ole võimalik usaldusväärselt prognoosida, kasutab (majandus)üksus lepingujärgseid rahavoogusid finantsinstrumendi (või finantsinstrumentide rühma) kogu lepingujärgse kehtivusaja jooksul.

Kajastamise lõpetamine on eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustise eemaldamine (majandus)üksuse ►**M5** finantsseisundi aruandest ◄.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik teadlike ja huvitatud osapoolte vahel mitteseotud poolte vahelises tehingus vahetada vara või arveldada kohustist ([1]).

Tavapärastel tingimustel toimuv ost või -müük on finantsvara ost või müük vastavalt lepingule, mille tingimuste kohaselt antakse vara üle ajavahemiku jooksul, mis on tavaliselt kas kehtestatud õigusaktidega või kujunenud kokkuleppeliselt konkreetsel turul.

([1]) Lisa A paragrahvid 48, 49 ja AG69-AG82 sisaldavad nõudeid finantsvara või-kohustise õiglase väärtuse määramise kohta.

▼B

Tehingukulud on lisakulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise, emiteerimise või realiseerimisega (vaata lisa A paragrahv AG13). Lisakulu on see, mis ei oleks tekkinud, kui (majandus)üksus ei oleks finantsinstrumenti omandanud, emiteerinud või realiseerinud.

Riskimaandamise arvestusega seotud mõisted

Siduv kohustus on siduv kokkulepe ressursside kindlaksmääratud koguse vahetamiseks kindlaksmääratud hinnaga kindlaksmääratud kuupäeval või kuupäevadel tulevikus.

Prognoositav tehing on oodatav tehing tulevikus, mille suhtes ei ole siduvat kohustust.

Riskimaandamisinstrument on määratletud tuletisinstrument või (ainult välisvaluutakursside muutuste riski maandamise puhul) määratletud mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustis ja mille õiglane väärtus või rahavood eeldatavasti tasakaalustavad määratletud maandatava alusinstrumendi või -tehingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused (paragrahvid 72–77 ja lisa A paragrahvid AG94–AG97 käsitlevad riskimaandamisinstrumendi mõistet täpsemalt).

Maandatav alusinstrument või -tehing on vara, kohustis, siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse (majandus)üksusesse, mis a) avab (majandus)üksuse õiglase väärtuse või tulevaste rahavoogude muutuste riskidele ja b) on määratletud maandatavana (paragrahvid 78–84 ja lisa A paragrahvid AG98–AG101 käsitlevad maandatavate alusinstrumentide või -tehingute mõistet täpsemalt).

Riskimaandamise efektiivsus on see ulatus, millega maandatavast riskist tulenevad maandatava alusinstrumendi või -tehingu õiglase väärtuse või rahavoogude muutused tasakaalustatakse riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutustega (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113).

VARJATUD TULETISINSTRUMENDID

10 Varjatud tuletisinstrument on osa hübriidinstrumendist (segainstrumendist), mis sisaldab samuti mittetuletisinstrumendist põhilepingut, mille tõttu mõned segainstrumendist tulenevad rahavood kõiguvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumendiga. Varjatud tuletisinstrument tingib selle, et kas mõnda või kõiki muidu lepinguga nõutavaid rahavoogusid muudetakse vastavalt kindlaksmääratud intressimäärale, finantsinstrumendi hinnale, kauba hinnale, välisvaluutakursile, hinna- või määraindeksile, krediidireitingule või krediidiindeksile või mõnele muule muutujale, tingimusel et mitterahalise muutja korral ei ole see lepingu osapoolele spetsiifiline. Finantsinstrumendiga seotud tuletisinstrument, mida lepingu kohaselt saab sellest finantsinstrumendist eraldi üle kanda või mille vastaspool on selle finantsinstrumendi omast erinev, ei ole varjatud tuletisinstrument, vaid eraldiseisev finantsinstrument.

11 Varjatud tuletisinstrument tuleb põhilepingust eraldada ning kajastada tuletisinstrumendina käesoleva standardi kohaselt siis ja ainult siis, kui:

a) varjatud tuletisinstrumendi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud põhilepingu majanduslike tunnuste ja riskidega (vt lisa A paragrahvid AG30 ja AG33);

▼B

b) varjatud tuletisinstrumendiga samasuguste tingimustega eraldiseisev instrument vastaks tuletisinstrumendi mõistele ja

c) hübriidinstrumenti (segainstrumenti) ei mõõdeta õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ (st kui tuletisinstrument, mis on varjatud finantsvaras või -kohustises, mis kajastatakse õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, ei ole eraldatud).

Kui varjatud tuletisinstrument on eraldatud, kajastatakse põhilepingut käesoleva standardi kohaselt, kui on tegemist finantsinstrumendiga ja teiste asjakohaste standardite kohaselt, kui ei ole tegemist finantsinstrumendiga. Käesolev standard ei käsitle seda, kas varjatud tuletisinstrumenti tuleb ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ eraldi esitada.

11A Vaatamata paragrahvile 11, kui leping sisaldab ühte või mitut varjatud tuletisinstrumenti, võib (majandus)üksus määratleda kogu hübriidlepingu finantsvaraks või -kohustiseks, mis kajastatakse õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, välja arvatud juhtudel kui:

a) varjatud tuletisinstrument(-instrumendid) ei muuda oluliselt rahavoogusid, mis muul juhul oleksid lepinguga nõutavad; või

b) sarnase hübriidinstrumendi esmakordsel käsitlemisel on vähese analüüsiga või ilma analüüsita selge, et varjatud tuletisinstrumendi(-instrumentide) eraldamine on keelatud, nagu näiteks laenus varjatud ettemakse optsioon, mis lubab valdajal laenu ette maksta ligilähedaselt selle amortiseeritud soetusmaksumuses.

▼M20

12 Kui käesoleva standardi kohaselt peab (majandus)üksus varjatud tuletisinstrumendi põhilepingust eraldama, kuid ta ei suuda varjatud tuletisinstrumenti eraldi mõõta kas selle omandamisel või järgneva finantsaruandluse perioodi lõppkuupäeval, määratleb ta kogu hübriidlepingu (segalepingu) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks. Analoogselt, kui (majandus)üksus ei suuda mõõta eraldi varjatud tuletisinstrumenti, mis tuleks eraldada hübriidlepingu (segalepingu) ümberliigitamisel õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kategooriast, on selline ümberliigitamine keelatud. Selliste asjaolude korral jääb hübriidleping (segaleping) tervikuna liigitatuks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

▼B

13 Kui (majandus)üksus ei suuda varjatud tuletisinstrumendi õiglast väärtust selle instrumendi tingimuste alusel usaldusväärselt kindlaks määrata (näiteks kui varjatud tuletisinstrument põhineb noteerimata omakapitaliinstrumendil), siis on varjatud tuletisinstrumendi õiglane väärtus hübriidinstrumendi õiglase väärtuse ja põhilepingu õiglase väärtuse vaheline erinevus, eeldusel et neid saab käesoleva standardi kohaselt kindlaks määrata. Kui (majandus)üksus ei suuda varjatud tuletisinstrumendi õiglast väärtust antud meetodit kasutades kindlaks määrata, rakendub paragrahv 12 ja hübriidinstrument (segainstrument) määratletakse õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE

Esmane kajastamine

14 (Majandus)üksus kajastab finantsvara või -kohustist ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ siis ja ainult siis, kui (majandus)üksusest saab instrumendi lepinguline osapool. (Vt paragrahv 38 finantsvarade tavapärastel turutingimustel ostude kohta.)

▼B

Finantsvara kajastamise lõpetamine

15 Konsolideeritud finantsaruannetes rakendatakse paragrahve 16–23 ja lisa A paragrahve AG34–AG52 konsolideeritud tasandil. Seega konsolideerib (majandus)üksus kõigepealt kõik tütarettevõtted kooskõlas IAS 27-ga ja tõlgendusega SIC12 „Konsolideerimine-eriotstarbelised (majandus)üksused" ja seejärel rakendab tekkinud kontsernile paragrahve 16–23 ja lisa A paragrahve AG34–AG52.

16 Enne hindamist, kas ja millisel määral kajastamise lõpetamine on asjakohane vastavalt paragrahvidele 17–23, määrab (majandus)üksus kindlaks, kas neid paragrahve peaks rakendama finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) või finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) järgmiselt.

a) Paragrahve 17–23 rakendatakse finantsvara osale (või sarnaste finantsvarade rühma osale) siis ja ainult siis, kui osa, mille suhtes kaalutakse kajastamise lõpetamist, vastab ühele järgmisest kolmest tingimusest.

i) See osa sisaldab finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) ainult teatud kindlaksmääratud rahavooge. Näiteks kui (majandus)üksus sõlmib intressist loobumise lepingu, mille puhul vastaspoolel tekib õigus võlakirja intressi- ja mitte põhiosamaksetest tulenevatele rahavoogudele, rakendatakse paragrahve 17–23 nendele intressidest tulenevatele rahavoogudele.

ii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulenevatest rahavoogudest. Näiteks kui (majandus)üksus sõlmib kokkuleppe, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale kõikidest võlainstrumendist tulenevatest rahavoogudest, siis rakendatakse 90 protsendile nendest rahavoogudest paragrahve 17–23. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa rahavoogudest tingimusel, et ülekandval (majandus)üksusel on täielikult proportsionaalne osa.

iii) See osa sisaldab ainult täielikult proportsionaalset osa finantsvarast (või sarnaste finantsvarade rühmast) tulevatest täpselt määratletud rahavoogudest. Näiteks kui (majandus)üksus sõlmib lepingu, mille puhul vastaspoolel tekib õigus 90-protsendilisele osale finantsvara intressidest tulenevatele rahavoogudele, siis rakendatakse 90 protsendile nendest intressidest tulenevatele rahavoogudele paragrahve 17–23. Juhul kui on tegemist mitme vastaspoolega, siis ei pea iga vastaspool saama proportsionaalset osa täpselt määratletud rahavoogudest tingimusel, et ülekandval (majandus)üksusel on täielikult proportsionaalne osa.

▼B

b) Kõikidel teistel juhtudel rakendatakse finantsvarale tervikuna (või sarnaste finantsvarade rühmale tervikuna) paragrahve 17–23. Näiteks kui (majandus)üksus kannab üle i) õiguse esimesele või viimasele 90 protsendile finantsvarast (või finantsvarade rühmast) tulenevatele laekumistele või ii) õiguse 90 protsendile nõuete rühmast tulenevatele rahavoogudele, kuid garanteerib ostjale kõikide krediidikahjumite hüvitamise 8 protsendi ulatuses nõuete põhisummast, rakendatakse finantsvarale (või sarnaste finantsvarade rühmale) tervikuna paragrahve 17–23.

Paragrahvides 17–26 tähistab mõiste finantsvara kas finantsvara osa (või sarnaste finantsvarade rühma osa), nagu on määratletud punktis a eespool või muudel juhtudel finantsvara (või sarnaste finantsvarade rühma) tervikuna.

17 (Majandus)üksus lõpetab finantsvara kajastamise siis ja ainult siis, kui:

a) lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevatele rahavoogudele lõpevad või

b) ta kannab finantsvara üle vastavalt paragrahvidele 18 ja 19 ning ülekandmine vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele vastavalt paragrahvile 20.

(Vt paragrahv 38 finantsvarade tavamüügi kohta.)

18 (Majandus)üksus kannab finantsvara üle siis ja ainult siis, kui ta kas:

a) kannab üle lepingujärgsed õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks; või

b) tal säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele makse saajale sellise kokkuleppe alusel, mis täidab paragrahvis 19 toodud nõudeid.

19 Kui (majandus)üksusel säilivad lepingupõhised õigused finantsvarast (esialgsest varast) tulenevate rahavoogude saamiseks, kuid ta võtab endale lepingupõhise kohustuse nende rahavoogude maksmiseks ühele või mitmele (majandus)üksusele (lõppsaajale), siis käsitleb (majandus)üksus tehingut finantsvara ülekandmisena siis ja ainult siis, kui kõik järgmised kolm tingimust on täidetud.

a) (majandus)üksusel puudub kohustus lõppsaajale summade väljamaksmiseks, välja arvatud juhul, kui ta saab ise esialgsest varast samaväärsed summad. Lühiajalised ettemaksed (majandus)üksuse poolt, koos õigusega laenusumma koos turumääraga arvestatud kogunenud intressidega täies ulatuses tagasi saada, ei riku seda tingimust.

b) (majandus)üksusel on võõrandamislepingu tingimuste kohaselt keelatud esialgset vara müüa või pantida, välja arvatud tagatisena lõppsaajatele rahavoogude maksmise kohustuse eest.

▼B

c) (majandus)üksusel on kohustus need rahavood, mida ta lõppsaajate nimel sisse nõuab, olulise viivituseta edasi kanda. Lisaks ei tohi (majandus)üksus neid rahavoogusid uuesti investeerida, välja arvatud sularahasse või raha ekvivalentidesse (nagu on määratletud IAS 7-s „Rahavoogude aruanded") laekumiskuupäeva ja nõuetekohase lõppsaajatele maksmise kuupäeva vahelise lühikese arveldusperioodi jooksul ja sellistelt investeeringutelt teenitud intressid kantakse lõppsaajatele üle.

20 Kui (majandus)üksus kannab finantsvara üle (vt paragrahv 18), siis hindab ta, millises ulatuses tal säilivad finantsvara omandiga seonduvad riskid ja hüved. Sellisel juhul, kui:

a) (majandus)üksus kannab üle sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, lõpetab finantsvara kajastamise ning kajastab kõiki ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

b) (majandus)üksusel säilivad sisuliselt kõik finantsvara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkab ta finantsvara kajastamist;

c) (majandus)üksus ei kanna üle ega tal ei säili sisuliselt kõiki finantsvara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, ta määrab kindlaks, kas tal on säilinud kontroll finantsvara üle. Sellisel juhul, kui:

i) (majandus)üksusel ei ole kontroll säilinud, ta lõpetab finantsvara kajastamise ja kajastab kõik ülekandmise käigus tekkinud või säilinud õigusi ja kohustusi eraldi varade või kohustistena;

ii) kui (majandus)üksusel on kontroll säilinud, jätkab ta finantsvara kajastamist oma finantsvarana jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv 30).

21 Riskide ja hüvede ülekandmist (vt paragrahv 20) hinnatakse, võrreldes (majandus)üksuse avatud riskipositsioone, ülekantud vara netorahavoogude summade ja ajastuse kõikumise suhtes enne ja pärast ülekandmist. (Majandus)üksusel on säilinud sisuliselt kõik finantsavara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest juhul, kui tema avatus finantsvarast tulenevate tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse kõikumisele ei muutu märkimisväärselt ülekandmise tõttu (nt kui (majandus)üksus on müünud finantsvara, mis tuleb vastavalt kokkuleppele tagasi osta fikseeritud hinna või müügihinna eest, millele lisandub laenuandja kasum). (Majandus)üksus on kandnud üle sisuliselt kõik kõikidest finantsvara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, kui tema avatus sellistele kõikumistele ei ole enam märkimisväärne võrreldes finantsvarast tulenevate tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuste kõikide kõikumistega (nt kuna (majandus)üksus on müünud finantsvara, mille suhtes kehtib ainult optsioon selle tagasi ostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses või ta on üle kandnud täielikult proportsionaalse osa suuremast finantsvarast tulenevatest rahavoogudest sellise kokkuleppe puhul, nagu näiteks laenu kaasosalus, mis vastab paragrahvi 19 tingimustele).

▼B

22 Sageli on ilmne, kas (majandus)üksus on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning mingeid arvutusi ei pea tegema. Teistel juhtudel tuleb arvutada ja võrrelda (majandus)üksuse avatust tulevaste netorahavoogude nüüdisväärtuse kõikumistele enne ja pärast ülekandmist. Arvutuste ja võrdluste tegemisel kasutatakse diskontomäärana hetkel kehtivat asjakohast turu intressimäära. Arvestatakse kõiki mõistlikult võimalikke netorahavoogude võimalikke kõikumisi, kusjuures suurema tõenäosusega tulemustele omistatakse suurem osakaal.

23 See, kas (majandus)üksusel on säilinud kontroll (vt paragrahvi 20 punkt c) ülekantud vara üle, sõltub ülekantava suutlikkusest vara müüa. Kui ülekantava vara saaja on praktiliselt suuteline vara tervikuna maha müüma mitteseotud kolmandale osapoolele ja ta saab seda teha ühepoolselt ja ilma vajaduseta seada ülekandmisele lisapiiranguid, ei ole (majandus)üksusel kontroll säilinud. Ülejäänud juhtudel on (majandus)üksusel kontroll säilinud.

Ülekanded, mis vastavad kajastamise lõpetamise kriteeriumitele (vt paragrahvi 20 punkt a ja punkti c alapunkt i)

24 Kui (majandus)üksus kannab finantsvara tervikuna üle ülekandmise käigus, mis vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele ning tal säilib finantsvara teenindamise õigus tasu eest, kajastab ta kas teenindduslepingu järgset teenindusvara või teeninduskohustist. Kui saadav tasu eeldatavasti ei ole piisav (majandus)üksusepoolse teenindamise hüvitamiseks, kajastatakse teeninduskohustusega seotud teeninduskohustist õiglases väärtuses. Kui saadavat tasu peetakse adekvaatset ületavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teenindusõigusega seotud teenindusvara summas, mis on kindlaks määratud suurema finantsvara bilansilise (jääk)maksumuse jaotamise alusel vastavalt paragrahvile 27.

25 Kui ülekandmise tulemusena lõpetatakse finantsvara kajastamine tervikuna, kuid ülekandmise käigus omandab (majandus)üksuse uue finantsvara või võtab uue finantskohustise või teeninduskohustise, kajastab (majandus)üksus uut finantsvara või -kohustist või teeninduskohustist õiglases väärtuses.

26 Finantsvara kajastamise lõpetamisel kogu ulatuses, erinevus järgmise kahe summa:

a) ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja

b) i) saadud tasu summa (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised) ja ii) kõikide ►**M5** muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivsete kasumite või kahjumite summa (vt paragrahvi 55 punkt b)

vahel kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

27 Kui ülekantav vara on osa suuremast finantsvarast (nt kui (majandus)üksus kannab üle võlainstrumendi osaks olevatest intressidest tulenevad rahavood, vt paragrahvi 16 punkt a ja ülekantava osa kajastamine tuleb lõpetada kogu ulatuses, siis suurema finantsvara eelnev ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeval. Sel eesmärgil

▼B

käsitletakse säilinud teenindusvara edasikajastatava osana. Erinevust järgmise kahe summa:

a) enam mittekajastatavale osale jaotatud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja

b) enam mittekajastatava osa eest i) saadud tasu summa (sealhulgas kõik uued omandatud varad, millest on maha arvatud kõik uued võetud kohustised) ja ii) kõikide ►M5 muus koondkapitalis ◄ kajastatud kumulatiivsete kasumite või kahjumite summa (vt paragrahv 55 punkt b)

vahel kajastatakse ►M5 koondkasumi aruande ◄. ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel, lähtudes nende osade suhtelistest õiglastest väärtustest.

28 Kui (majandus)üksus jaotab suurema finantsvara eelneva ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel, siis tuleb edasikajastatava osa õiglane väärtus kindlaks määrata. Kui (majandus)üksusel on varasem kogemus varaosade müümisel, mis on sarnased edasikajastatavale osale või esineb teisi selliste osadega tehtud turutehinguid, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks tegelike tehingute hiljutised hinnad. Kui ei ole selliseid hinnanoteeringuid või hiljutisi turutehinguid, mida saaks kasutada edasikajastatava osa õiglase väärtuse lähtealusena, on õiglase väärtuse parimaks hinnanguks erinevus suurema finantsvara kui terviku õiglase väärtuse ja vara vastuvõtjalt enam mittekajastatava osa eest saadud tasu vahel.

Ülekanded, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele (vt paragrahv 20 punkt b)

29 Kui ülekande tulemusel ei lõpetata kajastamist, kuna (majandus)üksusel on säilinud sisuliselt kõik kõikidest ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkab (majandus)üksus ülekantud vara kajastamist tervikuna ning kajastab finantskohustist saadud tasu ulatuses. Järgnevatel perioodidel kajastab (majandus)üksus ülekantud varast saadud kõiki tulusid ja finantskohustiselt tekkinud kõiki kulusid.

Jätkuv seotus ülekantud varadega (vt paragrahv 20 punkti c alapunkt ii)

30 Kui (majandus)üksus ei kanna üle ja tal ei säili sisuliselt kõiki ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning tal säilib kontroll ülekantud vara üle, siis jätkab (majandus)üksus ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. (Majandus)üksuse jätkuva seotuse ulatus ülekantud varaga on ulatus, mil määral ta on avatud ülekantud vara väärtuses toimuvatele muutustele. Näiteks:

a) kui (majandus)üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara garanteerimise näol, siis on (majandus)üksuse jätkuva seotuse ulatus kas i) vara summa või ii) saadud tasu maksimumsumma, mida (majandus)üksus võib olla kohustatud tagasi maksma (garantiisumma), sõltuvalt sellest, kumb on madalam;

▼B

b) kui (majandus)üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara kohta kirjutatud või ostetud optsioonina (või mõlemana), siis (majandus)üksuse jätkuva seotuse ulatus on ülekantud vara summa, mille (majandus)üksus võib tagasi osta. Siiski, õiglases väärtuses mõõdetava vara kohta kirjutatud müügioptsiooni korral on (majandus)üksuse jätkuva seotuse ulatus piiratud ülekantud vara õiglase väärtuse või optsiooni täitmishinnaga, sõltuvalt sellest, kumb on madalam (vt paragrahv AG48);

c) juhul kui (majandus)üksuse jätkuv seotus esineb ülekantud vara sularahas arveldatava optsiooni või sarnase eraldise vormis, mõõdetakse (majandus)üksuse jätkuvat seotust sarnaselt punktis b kirjeldatud sularahas mittearveldatavate optsioonidega.

31 Kui (majandus)üksus jätkab vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses, siis kajastab (majandus)üksus samuti kaasnevat kohustist. Vaatamata käesolevas standardis toodud teistele mõõtmise nõuetele, mõõdetakse ülekantud vara ja kaasnevat kohustist selliselt, et see peegeldaks (majandus)üksusel säilinud õigusi ja kohustusi. Kaasnevat kohustist mõõdetakse selliselt, et ülekantud vara ja kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ neto(jääk)maksumus on:

a) (majandus)üksusel säilinud õiguste ja kohustuste amortiseeritud soetusmaksumus, kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, või

b) võrdne (majandus)üksusel säilinud õiguste ja kohustuste õiglase väärtusega mõõdetuna eraldi, kui ülekantud vara mõõdetakse õiglases väärtuses

32 (Majandus)üksus jätkab ülekantud varalt tulenevate kõikide tulude kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses ning kajastab kõiki kaasneva kohustisega seoses tekkinud kulusid.

33 Edasisel mõõtmisel arvestatakse ülekantud vara ja kaasneva kohustise õiglase väärtuse täheldatud muutusi järjepidevalt nendega koos, vastavalt paragrahvile 55 ja neid ei tasaarvestata.

34 Kui (majandus)üksuse jätkuv seotus puudutab ainult finantsvara üht osa (nt kui (majandus)üksusel säilib optsioon ülekantud vara ühe osa tagasiostmiseks või tal säilib jääkosalus, mistõttu talle ei jää alles sisuliselt kõiki vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ja (majandus)üksusel säilib kontroll), siis (majandus)üksus jaotab finantsvara eelneva ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse jätkuva seotuse tõttu edasikajastatava osa ning enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel ülekandmise kuupäeva seisuga. Sel eesmärgil kehtivad paragrahvis 28 toodud nõuded. Erinevust järgmise kahe summa:

a) enam mittekajastatavale osale omistatud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja

▼B

b) summa, mis koosneb: i) enam mittekajastatava osa eest saadud tasust ja ii) sellisele osale omistatud ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivsest kasumist või kahjumist (vt paragrahvi 55 punkt b)

vahel kajastatakse ►M5 Muus koondkasumis ◄. koondkasumi aruandes kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum jaotatakse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel.

35 Kui ülekantud vara mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, siis käesolevas standardis toodud võimalus finantskohustise kajastamiseks õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ ei ole kaasnevale kohustisele rakendatav.

Kõik ülekanded

36 Kui ülekantud vara kajastamist jätkatakse, siis vara ja kaasnevat kohustist ei tasaarvestata. Samuti ei tasaarvesta (majandus)üksus ülekantud varalt tulenevaid tulusid ja kaasnevalt kohustiselt tekkinud kulusid (vt IAS 32 paragrahv 42).

37 Kui ülekandja annab ülekantava objekti saajale mitterahalise tagatise (nagu näiteks võla- või omakapitaliinstrumendid), siis tagatise kajastamine ülekandja ja saaja arvestuses sõltub sellest, kas ülekantava objekti saajal on õigus tagatist müüa või edasi pantida ja kas ülekandja on jätnud oma kohustused täitmata. Ülekandja ja saaja kajastavad tagatist järgmiselt:

a) kui saajal on vastavalt lepingule või tavale õigus tagatist müüa või edasi pantida, siis liigitab ülekandja selle vara (nt laenuks antud vara, panditud omakapitaliinstrumendid või tagasiostu nõue) oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ ümber eraldi teistest varadest;

b) kui saaja müüb talle panditud tagatise, siis kajastab ta müügist laekunud tulu ja õiglases väärtuses mõõdetud kohustist tagatise tagastamise kohustuse eest;

c) kui ülekandja ei täida oma lepingujärgseid kohustusi ja tal ei ole enam õigust tagatise lunastamiseks, siis lõpetab ta tagatise kajastamise ja saaja kajastab tagatist esmalt õiglases väärtuses mõõdetava varana või juhul, kui ta on tagatise juba maha müünud, siis lõpetab ta tagatise tagastamise kohustuse kajastamise;

d) välja arvatud punktis c toodud juhul, jätkab ülekandja tagatise kajastamist oma varana ja saaja ei kajasta tagatist varana.

Tavapärastel turutingimustel toimuv finantsvara ost või -müük

38 Tavapärastel turutingimustel toimuvat finantsvarade oste või -müüke kajastatakse või nende kajastamine lõpetatakse, kasutades vastavalt kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust (vt lisa A paragrahvid AG53–AG56).

Finantskohustise kajastamise lõpetamine

39 (Majandus)üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ siis ja ainult siis, kui see on kustutatud – s.o kui lepingus määratletud kohustus on täidetud, tühistatud või aegunud.

▼B

40 Oluliselt erinevate tähtaegadega võlainstrumentide vahetust laenuvõtja ja -andja vahel kajastatakse esialgse finantskohustise kustutamisena ja uue finantskohustise kajastamisena. Sarnaselt kajastatakse olemasoleva finantskohustise või selle osa tingimuste olulist muutmist (sõltumata sellest, kas see on tingitud võlgniku finantsraskustest või mitte) esialgse finantskohustise kustutamisena ja uue finantskohustise kajastamisena.

41 Erinevus kustutatud või teisele osapoolele ülekantud finantskohustise (või finantskohustise osa) ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ (jääk) maksumuse ja makstud tasu, sh kõigi ülekantud mitterahaliste varade või võetud kohustiste vahel kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

42 Kui (majandus)üksus ostab tagasi osa finantskohustisest, siis jaotab ta finantskohustise eelneva ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ (jääk) maksumuse edasikajastatava ja enam mittekajastatava osa vahel nende osade suhteliste õiglaste väärtuste alusel tagasiostu kuupäeval. Erinevus a) enam mittekajastatavale osale jaotatud ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ (jääk)maksumuse ja b) enam mittekajastatava osa eest makstud tasu, sh kõik ülekantud mitterahalised varad või võetud kohustised, vahel kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

MÕÕTMINE

Finantsvarade ja -kohustiste esmane mõõtmine

43 Finantsvara või -kohustise esmasel kajastamisel mõõdab (majandus)üksus seda õiglases väärtuses, millele liidetakse – kui on tegemist õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ mittekajastatava finantsvara või -kohustisega – ka tehingukulud, mis on otseselt seotud finantsvara või -kohustise omandamise või emiteerimisega.

44 Kui (majandus)üksus kasutab arvelduspäevapõhist arvestust vara suhtes, mida järgnevalt mõõdetakse kas soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses, kajastatakse vara esmaselt õiglases väärtuses tehingupäeval (vt lisa A paragrahvid AG53–AG56).

Finantsvarade hilisem mõõtmine

45 Finantsvara edasiseks mõõtmiseks pärast selle esmast kajastamist liigitab käesolev standard finantsvarad paragrahvis 9 määratletud järgmisesse nelja kategooriasse:

a) õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavad finantsvarad;

b) lunastustähtajani hoitavad investeeringud;

c) laenud ja nõuded; ning

d) müügivalmis finantsvarad.

▼B

Neid kategooriaid rakendatakse käesoleva standardi kohasele mõõtmise ning kasumi või kahjumi kajastamise suhtes. (Majandus)üksus võib kasutada nende kategooriate kohta teisi nimetusi või teisi liigitusi informatsiooni esitamisel finantsaruannetes. (Majandus)üksus avalikustab IFRS 7-s nõutud informatsiooni lisades.

46 Pärast esmast kajastamist mõõdab (majandus)üksus finantsvarasid, sealhulgas varadena käsitletavaid tuletisinstrumente nende õiglases väärtuses, arvamata maha võimalikke tehingukulusid, mis võivad (majandus)üksusel seoses vara müügi või sellest muul viisil loobumisega tekkida, välja arvatud järgmiste finantsvarade puhul:

a) paragrahvi 9 kohaselt määratletud laenud ja nõuded, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kasutades efektiivse intressimäära meetodit;

b) paragrahvi 9 kohaselt määratletud lunastustähtajani hoitavad investeeringud, mida mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses kasutades efektiivse intressimäära meetodit, ja

c) investeeringud omakapitaliinstrumentidesse, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul ning mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta ja selliste omakapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentidesse, mida tuleb arveldada noteerimata omakapitaliinstrumentide üleandmise teel, mida mõõdetakse soetusmaksumuses (vt lisa A paragrahvid AG80 ja AG81).

Finantsvarasid, mis on määratletud riskimaandamise objektiks olevate instrumentidena, tuleb mõõta vastavalt paragrahvides 89–102 kirjeldatud riskimaandamise arvestuse nõuetele. Kõikide finantsvarade, välja arvatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ mõõdetavate varade, väärtuse võimalikku langust tuleb kontrollida vastavalt paragrahvidele 58–70 ja lisa A paragrahvidele AG84–AG93.

Finantskohustiste hilisem mõõtmine

47 Pärast esmast arvelevõtmist mõõdab (majandus)üksus kõiki finantskohustisi amortiseeritud soetusmaksumuses efektiivse intressimäära meetodil, välja arvatud:

a) õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavate finantskohustiste puhul. Selliseid kohustisi, sealhulgas kohustisena käsitletavaid tuletisinstrumente mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud kohustisena käsitletavad tuletisinstrumendid, mis on seotud ja mida arveldatakse sellise noteerimata omakapitaliinstrumendi üleandmise teel, mille õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta ja mida kajastatakse soetusmaksumuses;

b) finantskohustiste puhul, mis tekivad siis, kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kui kehtib jätkuva seotuse printsiip. Selliste finantskohustiste mõõtmisel kehtivad paragrahvid 29 ja 31;

c) paragrahvis 9 määratletud finantsgarantiilepingute puhul. Pärast esmakordset arvelevõtmist mõõdab väljastaja – kui ei kehti paragrahvi 47 punkt a või b – seda kahest järgmisest kõrgemaga:

i) IAS 37 kohaselt määratud summa ning

ii) esmaselt arvele võetud summa (vt paragrahv 43) miinus, kui see on rakendatav, kumulatiivne amortisatsiooni, mis on kajastatud vastavalt IAS 18-le.

▼B

d) siduvate kohustuste puhul anda laenu turu intressimäärast madalama intressimääraga. Pärast esmast arvelevõtmist mõõdab sellise siduva kohustuse võtja – kui ei kehti paragrahvi 47 punkt a – seda kahest järgmisest kõrgemaga:

i) IAS 37 kohaselt määratud summa ning

ii) esmaselt arvele võetud summa (vt paragrahv 43) miinus kui see on rakendatav kumulatiivne amortisatsiooni, mis on kajastatud vastavalt IAS 18-le.

Finantskohustisi, mis on määratletud riskimaandamise objektiks olevate instrumentidena, tuleb mõõta vastavalt paragrahvides 89–102 kirjeldatud riskimaandamisarvestuse nõuetele.

Õiglase väärtuse mõõtmise kaalutlused

48 Käesoleva standardi, IAS 32 või IFRS 7 rakendamise eesmärgil finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse määratlemiseks rakendab (majandus)üksus lisa A paragrahve AG69–AG82.

48A Parim õiglase väärtuse tõendus on noteeritud hind aktiivsel turul. Kui finantsinstrumendi turg ei ole aktiivne, teeb (majandus)üksus õiglase väärtuse kindlaks kasutades hindamistehnikat. Hindamistehnika kasutamise eesmärk on teha kindlaks, milline oleks olnud tehinguhind mõõtmiskuupäeval mitteseotud osapoolte vahelises tehingus, mis on ajendatud tavapärastest ärilistest kaalutlustest. Hindamistehnikad hõlmavad teadlike, huvitatud ja mitteseotud osapoolte vaheliste hiljutiste turutehingute kasutamist, kui need on kättesaadavad, võrdlusi sisuliselt sarnase teise instrumendi hetkel kehtiva õiglase väärtusega, diskonteeritud rahavoogude analüüsi ja optsiooni hinna määramise mudelite kasutamist. Kui on olemas hindamistehnika, mida turul osalejad tavaliselt kasutavad instrumendi hinna määramiseks ja see tehnika on andnud usaldusväärseid hinnanguid tegelike turutehingute hindade kohta, kasutab (majandus)üksus seda tehnikat. Valitud hindamistehnika kasutab maksimaalselt ära turusisendeid ja tugineb võimalikult vähesel määral (majandus)üksuse-spetsiifilistele sisenditele. See sisaldab kõiki tegureid, mida turuosalised võtaksid hinna määramisel arvesse ja on kooskõlas finantsinstrumentide hindamise üldtunnustatud majandusmetodoloogiatega. (Majandus)üksus kontrollib perioodiliselt hindamistehnika õigsust ja testib selle paikapidavust, kasutades sama instrumendiga (mida ei ole muudetud) tehtud mis tahes turutehingute jälgitavaid hetkehindu või tuginedes mis tahes saada olevatele jälgitavatele turuandmetele.

49 Nõudetunnusega finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole väiksem kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa diskonteerituna alates esimesest kuupäevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda.

Ümberliigitused

50 (Majandus)üksus:

a) ei arva tuletisinstrumenti kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatav” välja selle valdamise või emiteerimise ajal;

b) ei arva finantsinstrumenti välja kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatav” välja, kui esmasel kajastamisel on see (majandus)üksuse poolt määratletud kui „õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatav”, ning

▼B

c) võib, juhul kui finantsvara ei hoita enam lähitulevikus edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil (hoolimata sellest, et finantsvara võib olla omandatud või tekkinud peamiselt lähitulevikus edasimüügi või tagasiostmise eesmärgil), arvata finantsvara välja kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav”, kui paragrahvi 50B või 50D kriteeriumid on täidetud.

(Majandus)üksus ei liigita finantsinstrumenti ümber õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks pärast finantsinstrumendi esmast kajastamist.

▼M8

50A Järgmised asjaolude muutused ei ole ümberliigitused paragrahvi 50 tähenduses:

a) tuletisinstrument, mis oli eelnevalt määratletud ja efektiivne riskimaandamisinstrument rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel, ei liigitu enam selleks;

b) tuletisinstrument muutub määratletud ja efektiivseks riskimaandamisinstrumendiks rahavoogude või netoinvesteeringute riskimaandamisel;

c) finantsvarad liigitatakse ringi, kui kindlustusselts muudab oma arvestusmeetodeid kooskõlas IFRS 4 paragrahviga 45.

▼B

50B Finantsvara, mille suhtes kohaldatakse paragrahvi 50 punkti c (v.a seda tüüpi finantsvara, mida on kirjeldatud paragrahvis 50D), võib arvata kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav” välja ainult harvaesinevatel juhtudel.

50C Kui (majandus)üksus arvab finantsvara välja kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav” vastavalt paragrahvile 50B, liigitatakse finantsvara ümber ümberliigitamise kuupäeval kehtivas õiglases väärtuses. Kasumeid või kahjumeid, mis on juba kajastatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄, ei tühistata. Finantsvara õiglase väärtuse maksumusest ümberliigitamise kuupäeva seisuga saab uus soetusmaksumus või amortiseeritud soetusmaksumus.

50D Finantsvara, mille suhtes kohaldatakse paragrahvi 50 punkti c ning mis oleks vastanud laenude ja nõuete mõistele (juhul kui finantsvara ei oleks tulnud esmasel kajastamisel liigitada kategooriasse „kauplemiseesmärgil hoitav”), võib arvata välja kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav”, kui (majandus)üksusel on kavatsus ja suutlikkus hoida finantsvara prognoositavas tulevikus või lunastustähtajani.

50E Finantsvara, mis on liigitatud müügivalmis olevaks ning mis oleks vastanud laenude ja nõuete mõistele (juhul kui see ei oleks olnud määratletud müügivalmis olevana), võib liigitada kategooriast „müügivalmis olev” ümber kategooriasse „laenud ja nõuded”, kui (majandus)üksusel on kavatsus ja suutlikkus hoida finantsvara prognoositavas tulevikus või lunastustähtajani.

▼B

50F Kui (majandus)üksus arvab finantsvara välja kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav” vastavalt paragrahvile 50D või kategooriast „müügivalmis olev” vastavalt paragrahvile 50E, liigitab ta finantsvara ümber ümberliigitamise kuupäeval kehtivas õiglases väärtuses. Paragrahvi 50D kohaselt ümberliigitatud finantsvara puhul ei tühistata kasumeid või kahjumeid, mis on juba kajastatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Finantsvara õiglase väärtuse maksumusest ümberliigitamise kuupäeva seisuga saab uus soetusmaksumus või amortiseeritud soetusmaksumus. Finantsvara puhul, mis on arvatud välja kategooriast „müügivalmis olev” vastavalt paragrahvile 50E, arvestatakse sellelt varalt eelnevalt arvestatud kasumid või kahjumid, mis on kajastatud muu koondkasumina paragrahvi 55 punkti b alusel, vastavalt paragrahvile 54.

51 Kui kavatsuse või suutlikkuse muutuse tõttu ei ole enam sobiv liigitada investeeringut lunastustähtajani hoitavaks, liigitatakse ta müügivalmis olevaks ning hinnatakse ümber õiglasesse väärtusesse ning ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vaheline erinevus kajastatakse vastavalt paragrahvi 55 punktile b.

52 Kui lunastustähtajani hoitavate investeeringute ebaolulisest suurema osa müük või ümberliigitus ei vasta ühelegi paragrahvis 9 toodud tingimusele, siis liigitatakse kõik ülejäänud lunastustähtajani hoitavad investeeringud ümber müügivalmis olevateks. Sellise ümberliigitamise puhul kajastatakse ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahelist erinevust vastavalt paragrahvi 55 punktile b.

53 Kui finantsvara või -kohustise puhul muutub varem puudunud usaldusväärne mõõdik kättesaadavaks ja vara või kohustist tuleb usaldusväärse mõõdiku olemasolul kajastada õiglases väärtuses (vt paragrahvi 46 punkt c ja paragrahv 47), siis hinnatakse vara või kohustis ümber õiglasesse väärtusesse ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse vahelist erinevust kajastatakse vastavalt paragrahvile 55.

54 Kui kavatsuse või suutlikkuse muutuse tagajärjel või sellisel harval juhul, mil õiglase väärtuse usaldusväärne mõõdik ei ole enam kättesaadav (vt paragrahvi 46 punkt c ja paragrahv 47) või kui paragrahvis 9 mainitud kaks eelmist majandusaastat on möödunud, osutub vajalikuks kajastada finantsvara või -kohustist pigem soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses, kui õiglases väärtuses, siis saab finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse ►M5 finantsseisundi aruandelisest ◄ maksumusest antud kuupäeva seisuga vastavalt kas uus soetusmaksumus või amortiseeritud soetusmaksumus. ►M5 Mis tahes eelnevat kasumit või kahjumit, mida kajastati muus koondkasumis vastavalt paragrahvi 55 punktile b, kajastatakse järgmiselt: ◄

a) Kindla lunastustähtajaga finantsvara puhul amortiseeritakse tulu või kulu kasumisse või kahjumisse lunastustähtajani hoitava investeeringu järelejäänud tähtaja jooksul, kasutades selleks efektiivse intressimäära meetodit. Mis tahes erinevus uue amortiseeritud soetusmaksumuse ja lunastustähtajal makstava summa vahel amortiseeritakse samuti finantsvara järelejäänud tähtaja jooksul, kasutades efektiivse intressimäära meetodit sarnaselt lisatasude ja allahindluste amortiseerimisega. ►M5 Kui finantsvaral esineb järgnevalt vara väärtuse languse tunnuseid, siis liigitatakse muus koondkasumis kajastatud mis tahes kasum või kahjum omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse vastavalt paragrahvile 67. ◄

▼M5

b) Finantsvara puhul, millel pole kindlat lunastustähtaega, kajastatakse ümberhindluse kasum või kahjum kasumis või kahjumis kuni finantsvara müügini või muu võõrandamiseni. Kui finantsvaral esinevad järgnevalt vara väärtuse languse tunnused, siis eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum liigitatakse omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse vastavalt paragrahvile 67.

▼B

Kasumid ja kahjumid

55 Kasum või kahjum, mis tuleneb sellise finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse muutusest, mis ei ole riskimaandamissuhte osa (vt paragrahvid 89–102), kajastatakse järgmiselt.

a) Kasum või kahjum finantsvaralt või -kohustiselt, mis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks, kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

▼M5

b) Kasum või kahjum müügivalmis olevalt finantsvaralt kajastatakse muus koondkasumis, välja arvatud kahjumid vara väärtuse langusest (vt paragrahvid 67-70) ja välisvaluuta kasumid või kahjumid (vt Lisa A paragrahv AG83), kuni finantsvara kajastamine lõpetatakse. Sel hetkel liigitatakse eelnevalt muus koondkasumis kajastatud kumulatiivne kasum või kahjum omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse (vt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)). Siiski, …

▼B

56 Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavate finantsvarade ja -kohustiste puhul (vt paragrahvid 46 ja 47) kajastatakse kasumit või kahjumit ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kui finantsvara või -kohustise kajastamine on lõpetatud või selle väärtus on langenud ning amortisatsiooniprotsessi kaudu. Siiski, finantsvarade ja -kohustiste puhul, mis on riskimaandamise objektiks olevad instrumendid või -tehingud (vt paragrahvid 78–84 ja lisa A paragrahvid AG98–AG101), toimub kasumi või kahjumi arvestus vastavalt paragrahvidele 89–102.

57 Kui (majandus)üksus kajastab finantsvara kasutades arvelduspäevapõhist arvestust (vt paragrahvid 38 ja lisa A paragrahvid AG53 ja AG56), siis tehingupäeva ja arvelduspäeva vahel saada oleva vara õiglase väärtuse mis tahes muutust ei kajastata nende varade puhul, mida kajastatakse soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses (välja arvatud kahjumid vara väärtuse langusest). Õiglases väärtuses kajastatavate varade puhul kajastatakse õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvile 55 kas ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või ►M5 muus koondkasumis ◄.

▼B

Finantsvarade väärtuse langus ja mittelaekuvus

58 (Majandus)üksus hindab igal ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, kas on finantsvara või finantsvarade rühma võimalikule väärtuse langemisele viitavaid mis tahes objektiivseid tõendeid. Selliste tõendite olemasolul rakendab (majandus)üksus paragrahvi 63 (amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavate finantsvarade puhul), paragrahvi 66 (soetusmaksumuses kajastatavate finantsvarade puhul) või paragrahvi 67 (müügivalmis finantsvarade puhul), et teha kindlaks iga vara väärtuse languse summa.

59 Finantsvara või finantsvarade rühma väärtus on langenud ja kahjumid väärtuse langusest tekivad siis ja ainult siis, kui väärtuse languse kohta esineb objektiivseid tõendeid, mis on tekkinud ühe või mitme sündmuse (kahjumit põhjustav sündmus) tagajärjel pärast vara esmast kajastamist ja see kahjumit põhjustav sündmus (või sündmused) mõjutab (mõjutavad) finantsvara või finantsvarade rühma hinnangulisi tulevasi rahavoogusid, mida saab usaldusväärselt prognoosida. Vara väärtuse langust põhjustanud üksiku konkreetse sündmuse kindlakstegemine võib osutuda võimatuks. Pigem võis mitme sündmuse ühine mõju põhjustada vara väärtuse languse. Tulevikus toimuvatest sündmustest oodatavaid kahjumeid ei kajastata, olenemata nende tõenäosusest. Objektiivne tõendusmaterjal finantsvara või finantsvarade rühma väärtuse languse kohta sisaldab jälgitavaid andmeid, mis saavad vara valdajale teatavaks ja hõlmavad järgmisi kahjumit põhjustavaid sündmusi:

a) emitendi või võlgniku olulised finantsraskused;

b) lepingu rikkumine, nagu intressi- või põhiosamaksete maksmata jätmine või mittetähtaegne maksmine;

c) laenuvõtja finantsraskustega seotud majanduslikel või juriidilistel põhjustel laenuandja poolt laenuvõtjale järeleandmiste tegemine, mida laenuandja ei oleks muul juhul teinud;

d) laenuvõtja pankrot või muu finantsiline ümberkorraldamine muutub tõenäoliseks;

e) finantsvara aktiivse turu kadumine finantsraskuste tõttu või

f) jälgitavad andmed, mis näitavad, et finantsvarade rühma hinnangulised tulevased rahavood on mõõdetavalt vähenenud pärast nende varade esmast kajastamist, ehkki seda vähenemist ei saa veel kindlaks teha rühma kuuluvate finantsvarade puhul eraldi, sealhulgas:

i) rühma kuuluvate laenuvõtjate maksestaatuses ilmnenud ebasoodsad muutused (nt hilinenud maksete arvu kasv või nende krediitkaardivõlglaste arvu kasv, kes on ületanud oma krediidilimiidi ja tasuvad ainult minimaalseid kuumakseid), või

▼B

ii) riiklikud või kohalikud majanduslikud tingimused, mis on vastastikuses seoses rühma kuuluvatest varadest tulenevate lepingukohustuste täitmata jätmisega (nt tööpuuduse kasv laenuvõtjate geograafilises piirkonnas, hüpoteegiga koormatud kinnisvara hindade langus teatud piirkonnas, nafta hinna langus, mis mõjutab naftatootjatele antud laene või ebasoodsad muutused tööstusharu tingimustes, mis mõjutavad rühma kuuluvaid laenuvõtjaid).

60 Aktiivse turu kadumine (majandus)üksuse finantsinstrumentide börsil noteerimise lõpetamise tõttu ei ole vara väärtuse langusele viitav tõend. (Majandus)üksuse krediidireitingu alandamine ei ole iseenesest vara väärtuse langusele viitav tõend, ehkki ta võib olla vara väärtuse langusele viitavaks tõendiks, kui seda arvestatakse koos muu olemasoleva informatsiooniga. Finantsvara õiglase väärtuse langus alla soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse ei pruugi olla vara väärtuse langusele viitavaks tõendiks (nt võlainstrumenti tehtud investeeringu õiglase väärtuse langus, mis tuleneb riskivaba intressimäära tõusust).

61 Lisaks paragrahvis 59 kirjeldatud sündmuste liikidele on omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu väärtuse languse objektiivseks tõendiks informatsioon ebasoodsa mõjuga märkimisväärsete muutuste kohta, mis on toimunud emitendi tehnoloogilises, turu-, majanduslikus või juriidilises tegutsemiskeskkonnas ja mis näitab, et omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu soetusmaksumust ei pruugi tagasi saada. Märkimisväärne või pikemaajaline langus omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu õiglases väärtuses alla soetusmaksumuse on samuti väärtuse langusele viitav objektiivne tõend.

62 Mõnikord võivad finantsvara väärtuse languse summa prognoosimiseks vajalikud jälgitavad andmed osutuda piiratuks või antud olukorras enam mitteasjakohaseks. Näiteks võib see esineda siis, kui laenuvõtja on finantsraskustes ja sarnaste laenuvõtjate kohta on vähe varasemaid andmeid. Sellisel juhul kasutab (majandus)üksus oma kogemustel põhinevat hinnangut, et prognoosida vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi summa. Samuti kasutab (majandus)üksus oma kogemustel põhinevat hinnangut, et kohandada jälgitavaid andmeid finantsvarade rühmale hetkeolukorra arvesse võtmiseks (vt paragrahv AG89). Mõistlike hinnangute kasutamine on finantsaruannete koostamise oluline osa ja ei vähenda nende usaldusväärsust.

Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad

63 Kui esineb objektiivseid tõendeid, mis viitavad sellele, et amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatud laenude ja nõuete või lunastustähtajani hoitavate investeeringute väärtus on langenud, mõõdetakse kahjumi summat vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ väärtuse ja hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse (jättes välja tulevased krediidikahjumid) vahelise erinevusena, mida on diskonteeritud finantsvara esialgse efektiivse intressimääraga (st esmasel kajastamisel arvutatud efektiivse intressimääraga). Vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendatakse kas otse või allahindluse konto kasutamise kaudu. Kahjumi summa kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

▼B

64 Kõigepealt hindab (majandus)üksus, kas esineb vara väärtuse langusele viitavaid objektiivseid tõendeid individuaalselt selliste finantsvarade kohta, mis on individuaalselt olulised, ja individuaalselt või ühiselt selliste finantsvarade kohta, mis ei ole individuaalselt olulised (vt paragrahv 59). Kui (majandus)üksus teeb kindlaks, et individuaalselt hinnatud finantsvara puhul, olenemata sellest, kas see on oluline või mitteoluline, ei esine objektiivseid tõendeid väärtuse languse kohta, siis kajastab ta vara sarnaste krediidiriski tunnustega finantsvarade rühmas ja hindab selliste varade väärtuse võimalikku langust ühiselt. Varasid, mille väärtuse langust hinnatakse individuaalselt ja mille väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse või selle kajastamist jätkatakse, ei hõlmata väärtuse võimaliku languse rühmiti hindamisse.

65 Kui järgneval perioodil kahjum vara väärtuse langusest väheneb ja seda vähenemist saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimub pärast väärtuse languse kajastamist (nagu näiteks võlgniku krediidireitingu paranemine), siis eelnevalt kajastatud vara väärtuse langusest tulenev kahjum tühistatakse kas otse või allahindluse konto korrigeerimise kaudu. Tühistamise tagajärjel ei või finantsvara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ jääkväärtus ületada seda amortiseeritud soetusmaksumuse summat, mis oleks saadud siis, kui vara väärtuse langust ei oleks kajastatud selle tühistamise kuupäeval. Tühistamise summa kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

Soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad

66 Kui esineb objektiivseid tõendeid vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kohta seoses mittenoteeritud omakapitaliinstrumendiga, mida ei kajastata õiglases väärtuses, sest seda ei saa usaldusväärselt mõõta või tuletisinstrumendiga, mis on seotud ja mida peab arveldama sellise noteerimata omakapitaliinstrumendi üleandmise teel, siis vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi summat mõõdetakse finantsvara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse vahelise erinevusena, mida on diskonteeritud sarnase finantsvara turul kehtiva tulumääraga (vt paragrahvi 46 punkt c) ja lisa A paragrahvid AG80 ja AG81). Selliseid kahjumeid vara väärtuse langusest ei tühistata.

Müügivalmis finantsvarad

67 Kui müügivalmis finantsvara õiglase väärtuse langus on kajastatud ►**M5** muus koondkasumis ◄ ja esineb objektiivseid tõendeid väärtuse languse kohta (vt paragrahv 59), siis ►**M5** muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivne kahjum eemaldatakse ►**M5** muust koondkasumist ◄ ning kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, ehkki finantsvara enese kajastamist ei ole lõpetatud.

68 Omakapitalist ►**M5** kasumisse või kahjumisse ümberliigitatud ◄ kumulatiivse kahjumi summa on soetusmaksumuse (millest on maha arvatud kõik tagasimakstud põhiosamaksed ja amortisatsioon) ja antud hetke õiglase väärtuse vaheline erinevus, millest on maha arvatud eelnevalt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud kõnealuse finantsvara kõik vara väärtuse langusest tulenevad kahjumid.

69 Müügivalmiks liigitatud omakapitaliinstrumenti tehtud investeeringu väärtuse langusest tulenevaid kahjumeid ei tühistata ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kaudu.

▼B

70 Kui järgneval perioodil müügivalmiks liigitatud võlainstrumendi õiglane väärtus tõuseb ja seda tõusu saab objektiivselt seostada sündmusega, mis toimus pärast vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist ►M5 koondkasumi aruandes ◄, siis tühistatakse vara väärtuse langusest tulenev kahjum ja tühistamise summa kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

RISKIMAANDAMINE

71 Juhul kui riskimaandamisinstrumendi ja riskimaandamise objektiks oleva instrumendi või -tehingu vahel on määratletud riskimaandamissuhe, mida on kirjeldatud paragrahvides 85–88 ja lisa A paragrahvides AG102–AG104, kajastatakse riskimaandamisinstrumendist ja riskimaandamise objektiks olevast instrumendist või -tehingust tulenevat kasumit või kahjumit vastavalt paragrahvidele 89–102.

Riskimaandamisinstrumendid

Kriteeriumitele vastavad instrumendid

72 Käesolev standard ei piira neid asjaolusid, mille korral võib tuletisinstrumenti määratleda riskimaandamisinstrumendina tingimusel, et paragrahvi 88 tingimused on täidetud, välja arvatud mõnede kirjutatud optsioonide puhul (vt lisa A paragrahv AG94). Kuid mittetuletisinstrumendist finantsvara või -kohustist võib määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult valuutariski maandamisel.

▼M8

73 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendina määratleda ainult neid instrumente, mille puhul on kaasatud aruandva (majandus)üksuse väline osapool (väline kontserni või eraldiseisva (majandus)üksuse suhtes, mille kohta aruanne esitatakse). Ehkki kontserni kuuluvad eraldiseisvad (majandus)üksused või all (majandus)üksused võivad sõlmida riskimaandamistehinguid kontserni teiste (majandus)üksuste või all(majandus)üksustega, elimineeritakse konsolideerimisel kõik sellised kontsernisisesed tehingud. Seega ei vasta sellised riskimaandamistehingud riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele kontserni konsolideeritud finantsaruannetes. Nad võivad siiski vastata riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele kontserni kuuluvate eraldiseisvate (majandus)üksuste konsolideerimata finantsaruannetes tingimusel, et nad on välised eraldiseisva (majandus)üksuse või segmendi suhtes, mille kohta aruanne esitatakse.

▼B

Riskimaandamisinstrumentide määratlemine

74 Tavaliselt on riskimaandamisinstrumendi jaoks tervikuna vaid üksainus õiglase väärtuse mõõdik ja õiglase väärtuse muutusi põhjustavad tegurid on üksteisest sõltuvad. Seega määratleb (majandus)üksus riskimaandamissuhte riskimaandamisinstrumendi kohta tervikuna. Ainukesed lubatud erandid on:

a) optsioonilepingu sisemise väärtuse ja ajaväärtuse eraldamine ning ainult optsiooni sisemise väärtuse muutuse määratlemine riskimaandamisinstrumendina ja ajaväärtuse muutuse mittearvestamine ning

b) forvardlepingu intressielemendi ja hetkehinna eraldamine.

▼B

Need erandid on lubatud, kuna optsiooni sisemise väärtust ja forvardi ülekurssi saab tavaliselt mõõta eraldi. Dünaamiline riskimaandamisstrateegia, millega hinnatakse optsioonilepingu nii sisemist kui ka ajaväärtust, võib vastata riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele.

75 Kogu riskimaandamisinstrumendi ühte osa, näiteks 50 protsenti nominaalsummast, võib määratleda riskimaandamisinstrumendina riskimaandamissuhtes. Kuid riskimaandamissuhet ei või määrata ainult osale riskimaandamisinstrumendi ajast.

76 Ühe riskimaandamisinstrumendi võib määrata rohkem kui üht liiki riski maandamiseks tingimusel, et a) maandatavaid riske saab selgelt kindlaks määrata, b) riskimaandamise efektiivsust saab tõestada, ja c) on võimalik tagada riskimaandamisinstrumendi ja erinevate riskipositsioonide konkreetne määratlemine.

77 Kahte või mitut tuletisinstrumenti või nende osasid (või valuutariski maandamisel kahe või mitme mittetuletisinstrumendi või nende osade, või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide või nende osade kombinatsiooni) võib vaadelda koos ja määratleda ühiselt riskimaandamisinstrumendina, sealhulgas siis, kui mõnedest tuletisinstrumentidest tulenev (tulenevad) risk (riskid) tasaarvestab (tasaarvestavad) muudest tuletisinstrumentidest tulenevaid riske. Kuid intressimäärakoridor või muu tuletisinstrument, mis ühendab kirjutatud ja ostetud optsiooni, ei vasta tuletisinstrumendi kriteeriumitele, kui see on sisuliselt kirjutatud neto-optsioon (mille eest on saadud netopreemiat). Samuti võib kahte või enamat instrumenti (või nende osasid) määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult juhul, kui ükski neist ei ole kirjutatud optsioon või kirjutatud neto-optsioon.

Maandatavad instrumendid või tehingud

Kriteeriumitele vastavad instrumendid või tehingud

78 Maandatav instrument või tehing võib olla kas kajastatud vara või kohustis, kajastamata siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse. Riskimaandamise objektiks olev instrument või tehing võib olla a) üksainus vara, kohustis, siduv kohustus, kõrge tõenäosusega prognoositav tehing või netoinvesteering välismaisesse äriüksusesse, b) sarnaste riskitunnustega varade, kohustiste, siduvate tulevikukohustuste, suure tõenäosusega prognoositavate tehingute või välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute rühm või c) ainult portfelli intressimäärariski maandamise puhul -finantsvarade või -kohustiste portfelli see osa, mille sarnaseid riske maandatakse.

79 Erinevalt laenudest ja nõuetest ei saa lunastustähtajani hoitavad investeeringud olla intressimäärariski või ettemakse riski maandatavateks instrumentideks, kuna investeeringu määratlemisel lunastustähtajani hoitava investeeringuna on nõutav kavatsus hoida investeeringut lunastustähtajani, arvestamata sellise investeeringu intressimäära muutustest tingitud õiglase väärtuse või rahavoogude muutusi. Kuid lunastustähtajani hoitav investeering võib olla maandatav instrument valuutakursimuutustest ja krediidiriskist tulenevate riskide puhul.

▼B

►M22 80 Riskimaandamise arvestuse eesmärgil saab ainult neid varasid, kohustisi, siduvaid tulevikukohustusi või kõrge tõenäosusega prognoositavaid tehinguid, mille puhul on kaasatud (majandus)-üksuse väline osapool, määratleda maandatavate alusinstrumentide või -tehingutena. Järelikult saab riskimaandamise arvestust rakendada samasse kontserni kuuluvate (majandus)-üksuste vaheliste tehingute suhtes ainult nende (majandus)-üksuste eraldiseisvates finantsaruannetes ja mitte kontserni konsolideeritud finantsaruannetes. Erandina ◄ võib maandatava tehinguna kvalifitseeruda konsolideeritud raamatupidamisaruandes kontsernisisese rahalise kirje välisvaluutarisk (näiteks kahe tütarettevõtte vaheline kreditoorne/debitoorne võlgnevus), kui sellega kaasneb avatus välisvaluuta vahetuskursi kasumite või kahjumite võimalus, mis ei ole konsolideerimisel vastavalt IASile 21„Valuutakursside muutuste mõjud” täielikult kõrvaldatud. Vastavalt IASile 21 ei ole välisvaluuta vahetuskursside kasumid ja kahjumid kontsernisisestelt rahalistelt kirjetelt konsolideerimisel täielikult kõrvaldatud, kui kontsernisisene rahaline kirje on tekkinud tehingust kahe kontserni kuuluva (majandus)üksuse vahel, kes kasutavad erinevaid valuutasid. Lisaks võib suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes maandatava tehinguna tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva (majandus)üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

81 Kui maandatav instrument on finantsvara või -kohustis, siis võib see olla maandatavaks instrumendiks nende riskide suhtes, mis seonduvad ainult selle instrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse osaga (nagu näiteks üks või mitu valitud lepingujärgset rahavoogu, või nende osad või õiglase väärtuse protsentuaalne osa) tingimusel, et efektiivsust on võimalik mõõta. Näiteks võib intressikandva vara või kohustise intressimäärariskile avatud positsiooni kindlakstehtavat ja eraldi mõõdetavat osa määratleda maandatava riskina (näiteks maandatava finantsinstrumendi riskivaba intressimäär või kogu intressimäärariskile avatud positsiooni viitintressimääraks olev osa).

81A Finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul võib riskimaandatavat osa määratleda valuutasummana (näiteks dollari, euro, naelsterlingi või randi summana) kui et eraldiseisvate varadena (või kohustistena). Ehkki portfell võib riskijuhtimise eesmärgil sisaldada nii varasid kui ka kohustisi, on määratletav summa kas varade summa või kohustiste summa. Nii varasid kui ka kohustisi sisaldava netosumma määratlemine ei ole lubatud. (Majandus)üksus võib maandada sellise määratletud summaga seotud intressimäärariski osa. Näiteks kui maandatakse ettemakstavaid varasid sisaldava portfelli riske, võib (majandus)üksus maandada õiglase väärtuse muutuse, mis on tingitud maandatava intressimäära muutusest, pigem eeldatava, mitte lepingujärgse ümberhindamise kuupäeva alusel. […].

▼B

Mittefinantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

82 Kui maandatav instrument on mittefinantsvara või mittefinantskohustis, siis käsitletakse seda maandatava instrumendina a) valuutariskide suhtes või b) tervikuna kõikide riskide suhtes, kuna muudest riskidest, välja arvatud valuutakursiriskidest, tulenevatele rahavoogude või õiglase väärtuse muutustele vastava osa eraldamine ja mõõtmine on keeruline.

Objektide rühma määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena

83 Sarnased varad või sarnased kohustised ühendatakse ning neid maandatakse rühmana ainult siis, kui rühma kuuluvatel eraldiseisvatel varadel või eraldiseisvatel kohustistel on samad riskile avatud positsioonid, mis on määratletud maandatavatena. Veelgi enam, rühma iga eraldiseisva alusinstrumendi maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutus on eeldatavasti ligikaudu proportsionaalne instrumentide rühma maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse kogu muutusega.

84 Kuna (majandus)üksus hindab riskimaandamise efektiivsust riskimaandamisinstrumendi (või sarnaste riskimaandamisinstrumentide rühma) ja maandatava instrumendi või tehingu (või sarnaste maandatavate instrumentide või tehingute rühma) õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse võrdlemise teel, ei vasta riskimaandamisinstrumendi võrdlemine üldise netopositsiooniga (nt sarnaste lõpptähtaegadega kõikide fikseeritud määraga varade ja fikseeritud määraga kohustiste netosummaga), spetsiifilise maandatava instrumendiga või tehinguga võrdlemise asemel, riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele.

Riskimaandamise arvestus

85 Riskimaandamise arvestus kajastab riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi või tehingu õiglase väärtuse muutuste tasaarvestavat mõju kasumile või kahjumile.

86 Riskimaandamissuhteid on kolme liiki:

a) *õiglase väärtuse riski maandamine*: kajastatud vara või kohustise või kajastamata siduva kohustuse, või sellise teatud riskiga seotud vara, kohustise või siduva kohustuse kindlaksmääratud osa, mis on omistatav konkreetsele riskile ja võib mõjutada kasumit või kahjumit, õiglase väärtuse muutustele avatud positsioonide riski maandamiseks;

b) *rahavoogude riski maandamine:* selliste rahavoogude kõikumiste riskile avatud positsioonide maandamine, mis i) tulenevad kajastatud vara või kohustisega seotud teatud riskidest (nagu näiteks muutuva intressimääraga laenu kas kõik või mõned tulevased intressimaksed) või kõrge tõenäosusega prognoositavast tehingust ja ii) võivad mõjutada kasumit või kahjumit;

c) IAS 21-s määratletud *välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riski maandamine*.

87 Siduva kohustuse valuutariski riskimaandamist võib kajastada kas õiglase väärtuse riski maandavana või rahavoogude riski maandavana.

▼B

88 Riskimaandamissuhe vastab riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele vastavalt paragrahvidele 89–102 siis ja ainult siis, kui kõik järgmised tingimused on täidetud.

a) Riskimaandamise alustamisel toimub riskimaandamissuhte ning riskimaandamise tegemise (majandus)üksuse riskihalduse eesmärgi ja strateegia formaalne määratlemine ja dokumenteerimine. Dokumenteerimisel määratakse kindlaks riskimaandamisinstrument, maandatav instrument või tehing, maandatava riski olemus ja see, kuidas (majandus)üksus hindab riskimaandamisinstrumendi efektiivsust tasaarvestades avatud positsioonid maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste osas, millised on omistatavad maandatud riskile.

b) Kehtib ootus, et riskimaandamine on väga efektiivne (vt lisa A paragrahvid AG105–AG113) maandatavast riskist tulenevate õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamisel vastavalt kõnealuse riskimaandamissuhte algselt dokumenteeritud riskijuhtimise strateegiale.

c) Rahavoogude riskimaandamise puhul peab maandatav prognoositav tehing olema väga tõenäoline ja avatud rahavoogude kõikumistele, mis võivad lõpptulemusena mõjutada kasumit või kahjumit.

d) Riskimaandamise efektiivsust saab usaldusväärselt mõõta, st maandatava instrumendi maandatavast riskist tulenevat õiglast väärtust või rahavoogusid ja riskimaandamisinstrumendi õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta (vt paragrahvid 46 ja 47 ning lisa A paragrahvid AG80 ja AG81 juhiste saamiseks õiglase väärtuse määramise kohta).

e) Riskimaandamist hinnatakse jooksvalt ning määratakse kindlaks, et see oli tegelikult väga efektiivne kõigi finantsaruandluse perioodide jooksul, milleks antud riskimaandamine oli ette nähtud.

Õiglase väärtuse riski maandamine

89 Kui õiglase väärtuse riski maandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvis 88 kirjeldatud tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:

a) kasumit või kahjumit, mis tuleneb riskimaandamisinstrumendi ümberhindamisest õiglasesse väärtusesse (tuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) või kooskõlas IAS 21-ga mõõdetud finantsinstrumendi ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse välisvaluuta komponendi (mittetuletisinstrumendist riskimaandamisinstrumendi puhul) ümberhindamisest, kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, ja

b) maandatava instrumendi kasumi või kahjumiga, mis tuleneb maandatavast riskist, korrigeeritakse maandatava instrumendi ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ja seda kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Seda rakendatakse siis, kui maandatavat instrumenti kajastatakse muul juhul soetusmaksumuses. Maandatavast riskist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamist ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ rakendatakse siis, kui maandatav instrument on müügivalmis finantsvara.

▼B

89A Finantsvarade või -kohustiste portfelli ühe osa intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riski maandamise puhul (ja ainult sellise maandamise puhul) võib paragrahvi 89 punkti b nõuete järgimiseks esitada maandatavast instrumendist tuleneva kahjumi või kasumi ühel kahest järgmisest viisist:

a) varades ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on vara, või

b) kohustistes ühel eraldi kirjel nende ümberhindamise perioodide jooksul, mil maandatav instrument on kohustis.

Punktides a ja b viidatud eraldi kirjed esitatakse finantsvarade või -kohustiste järel. Nendel kirjetel toodud summad eemaldatakse ►**M5** finantsseisundi aruandest ◄ siis, kui nendega seotud varade või kohustiste kajastamine lõpetatakse.

90 Kui maandatakse ainult maandatava alusinstrumendi teatud riske, siis maandatava riskiga mitteseotud maandatava instrumendi õiglase väärtuse kajastatavaid muutusi kajastatakse vastavalt paragrahvile 55.

91 (Majandus)üksus lõpetab edasiulatuvalt paragrahvis 89 määratletud riskimaandamisarvestuse siis, kui:

a) riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse (selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi väljavahetamine või asendamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu instrumendi aegumine ega lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on (majandus)üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa);

b) riskimaandamine ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele või

c) (majandus)üksus tühistab selle määratluse.

92 Maandatava finantsinstrumendi, mille puhul kasutatakse efektiivse intressimäära meetodit, ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse paragrahvi 89 punkti b kohane korrigeerimine (või portfelli intressimäärariski maandamise korral, paragrahvis 89A kirjeldatud eraldi ►**M5** finantsseisundi aruandelise kirje ◄ korrigeerimine) amortiseeritakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Amortiseerimist võib alustada kohe pärast korrigeerimist ja mitte hiljem, kui lõpetatakse maandatava instrumendi korrigeerimine maandatavast riskist tuleneva õiglase väärtuse muutuste suhtes. Korrigeerimine põhineb ümberarvestatud efektiivsel intressimääral amortiseerimise alguse kuupäeva seisuga. Kui finantsvarade või -kohustiste portfelli intressimäärariskile avatud positsiooni õiglase väärtuse riskimaandamise (ja ainult sellise riskimaandamise) puhul ei ole amortiseerimine ümberarvutatud efektiivset intressimäära kasutades teostatav, amortiseeritakse korrigeerimist lineaarselt. Korrigeerimine amortiseeritakse täies ulatuses finantsinstrumendi lõpptähtajaks või portfelli intressimäärariski maandamisel vastava ümberhindamise perioodi jooksul.

93 Kui kajastamata siduvat tulevikukohustust määratletakse maandatava instrumendi või -tehinguna, siis maandatavast riskist tulenevat edaspidist kumulatiivset siduva kohustuse õiglase väärtuse muutust kajastatakse vara või kohustisena ning vastavat kasumit ja kahjumit kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ (vt paragrahvi 89 punkt b). Riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse muutused kajatatakse samuti ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

▼B

94 Kui (majandus)üksus võtab siduva kohustuse varaobjekti ostmiseks või kohustise võtmiseks, mis on maandatavaks instrumendiks õiglase väärtuse riskimaandamisel, siis vara või kohustise esialgset ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis tuleneb (majandus)üksuse siduva kohustuse täitmisest, korrigeeritakse võtmaks arvesse ka ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud siduva kohustuse õiglase väärtuse maandatud riski väljendavat kumulatiivset muutust.

Rahavoogude riskimaandamine

95 Kui rahavoogude riskimaandamine vastab aruandlusperioodi jooksul paragrahvi 88 tingimustele, kajastatakse seda järgmiselt:

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist tulenevast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandajana (vt paragrahv 88), kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄ ja

b) riskimaandamisinstrumendi kasumi või kahjumi ebaefektiivset osa kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

96 Rahavoogude riskimaandamist kajastatakse täpsemalt järgmiselt:

a) maandatava instrumendiga seotud omakapitali eraldi komponenti korrigeeritakse ühega järgmistest summadest, olenevalt sellest, kumb on väiksem (absoluutsummades):

i) kumulatiivne kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendilt alates selle jõustumisest ja

ii) kumulatiivne muutus maandatava instrumendi eeldatavate tulevaste rahavoogude õiglases väärtuses (nüüdisväärtuses) alates riskimaandamise alustamisest;

b) riskimaandamisinstrumendi või selle määratletud osa (mis ei ole efektiivne riskimaandamine) mis tahes ülejäänud kasum või kahjum kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja

c) kui (majandus)üksuse dokumenteeritud riskijuhtimise strateegias konkreetse riskimaandamissuhte kohta ei võeta riskimaandamise efektiivsuse hindamisel arvesse kahjumi või kasumi teatud komponenti või riskimaandamisinstrumendist tulenevaid rahavoogusid (vt paragrahvid 74, 75 ja paragrahvi 88 punkt a), siis see kasumi või kahjumi väljajäetud komponent kajastatakse vastavalt paragrahvile 55.

▼M22

97 Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi finantsvara või -kohustise kajastamise, siis sellest tulenevad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis kooskõlas paragrahviga 95, liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mille jooksul maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodid, mil kajastatakse intressitulusid või -kulusid). Siiski, kui (majandus)-üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühes või mitmes perioodis tulevikus, liigitab ta ümberliigitamiskandega kasumiaruandesse ümber selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav.

▼B

98 Kui prognoositava tehingu riskimaandamine tingib edaspidi mittefinantsvara või -kohustise kajastamise või kui mittefinantsvara või -kohustise prognoositav tehing muutub siduvaks tulevikukohustuseks, mille suhtes rakendatakse õiglase väärtuse riskimaandamisarvestuse põhimõtteid, siis kasutab (majandus)üksus kas allpool toodud punkti a või b:

►M5 a) See liigitab seonduvad kasumid ja kahjumid, mida kajastati muus koondkasumis vastavalt paragrahvile 95, ümber kasumisse või kahjumisse (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil omandatud vara või võetud kohustis mõjutab kasumit või kahjumit (nagu näiteks perioodidel, mil amortisatsioonikulu või müügikulu kajastatakse). Kuid kui (majandus)üksus eeldab, et kas kõik või osa muus koondkasumis kajastatud kahjumist ei ole kaetav ühes või mitmes perioodis tulevikus, liigitab ta selle summa, mis ei ole eeldatavasti kaetav, omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse.

b) Ta eemaldab vastavalt paragrahvile 95 muus koondkasumis kajastatud seonduvad kasumid või kahjumid ◄ ►M5 muus koondkasumis ◄ ja lisab need vara või kohustise esmasele soetusmaksumusele või muule ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk) maksumusele.

99 (Majandus)üksus võtab paragrahvi 98 punkti a või b kasutusele oma arvestusmeetodina ja rakendab seda järjepidevalt kõikide paragrahvis 98 viidatud riskimaandamistele.

▼M22

100 Nende rahavoogude riskimaandamisinstrumentide puhul, mida ei käsitleta paragrahvides 97 ja 98, liigitakse muus koondkasumis kajastatud summad omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) samal perioodil või perioodidel, mil maandatavad prognoositavad rahavood mõjutavad kasumit või kahjumit (näiteks, kui toimub prognoositav müük).

▼B

101 Mis tahes järgmise asjaolu esinemisel lõpetab (majandus)üksus paragrahvides 95–100 määratletud riskimaandamisarvestuse edasiulatuvalt:

a) Riskimaandamisinstrument aegub või müüakse, lõpetatakse või täidetakse (selles kontekstis ei ole riskimaandamisinstrumendi asendamine või vahetamine teise riskimaandamisinstrumendi vastu aegumine või lõpetamine, kui selline väljavahetamine või asendamine on (majandus)üksuse dokumenteeritud riskimaandamisstrateegia osa). Sellisel juhul riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), ►M5 jääb omakapitali koosseisu ◄ kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100.

b) Riski maandamine ei vasta enam paragrahvis 88 toodud riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele. Sellisel juhul riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), ►M5 jääb omakapitali koosseisu ◄ kuni prognoositava tehingu toimumiseni. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100.

▼B

c) Prognoositava tehingu toimumist enam ei eeldata, mille korral riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), tuleb ►M5 liigitada omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse ◄. Prognoositava tehingu, mis ei ole enam väga tõenäoline (vt paragrahvi 88 punkt c), toimumist võib veel eeldada.

d) (majandus)üksus tühistab määratluse. Prognoositava tehingu riskimaandamisel tuleb jätkata riskimaandamisinstrumendi ►M5 kumulatiivne kasum või kahjum, mis on kajastatud muus koondkasumis ◄ alates perioodist, mil riskimaandamine oli efektiivne (vt paragrahvi 95 punkt a), ►M5 jääb omakapitali koosseisu ◄ kuni prognoositava tehingu toimumiseni või kuni ajani, mil selle toimumist enam ei eeldata. Kui tehing toimub, rakendatakse paragrahve 97, 98 või 100. Kui tehingu toimumist enam ei eeldata, siis ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud kumulatiivset kasumit või kahjumit ►M5 liigitada omakapitalist ümber kasumisse või kahjumisse ◄.

Netoinvesteeringu riskimaandamine

102 Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamist, sealhulgas netoinvesteeringu osana kajastatava rahalise vara riskimaandamist (vt IAS 21) kajastatakse sarnaselt rahavoogude riskimaandamisega:

▼M5

a) seda osa riskimaandamisinstrumendist saadavast kasumist või kahjumist, mis on määratletud efektiivse riskimaandamisinstrumendina (vt paragrahv 88) kajastatakse muus koondkasumis; ja

b) ebaefektiivset osa kajastatakse kasumiaruandes.

▼M11

Riskimaandamisinstrumendist tulenev kasum või kahjum, mis on seotud muus koondkasumis kajastatud riskimaandamisinstrumendi efektiivse osaga, liigitatakse ümber omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitamiskandena (vt IAS 1 (parandatud 2007)) kooskõlas IAS 21 paragrahvidega 48–49 välismaise äriüksuse võõrandamisel või osalisel võõrandamisel.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

103 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 tehtud parandusi) aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2005 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat standardit (sealhulgas märtsis 2004 tehtud parandusi) enne 1. jaanuari 2005 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab samuti IAS 32 (välja antud detsembris 2003). Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

103A (Majandus)üksused rakendavad paragrahvi 2 punktis j) kirjeldatud muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRIC 5 „Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides” varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevat muudatust sellele varasemale perioodile.

▼B

103B *Finantsgarantiilepingud* (IAS 39 ja IFRS 4 muudatused), mis avaldati 2005. aasta augustis, muutsid paragrahvi 2 punkte e ja h, paragrahve 4, 47 ja AG4, lisasid paragrahvi AG4A, lisasid paragrahvi 9 uue finantsgarantiilepingute määratluse ning jätsid välja paragrahvi 3. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele majandusaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab neid muutusi varasemal perioodil, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 32 ([1]) ja IFRS 4 muudatusi.

▼M5

103C IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahvid 26, 27, 34, 54, 55, 57, 67, 68, 95(a), 97, 98, 100, 102, 105, 108, AG4D, AG4E(d)(i), AG56, AG67, AG83 ja AG99B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused sellele varasemale perioodile.

▼M12

103D IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 2 punkt f. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M11

103E IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahv 102. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M6

103F (Majandus)üksus rakendab paragrahvis 2 esitatud muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvi 2 muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M14

_____

▼M15

103G (Majandus)üksus rakendab tagasiulatuvalt paragrahve AG99BA, AG99E, AG99F, AG110 A ja AG110B kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab *Maandamiskõlbulikud alusinstrumendid või –tehingud* (IAS 39 muudatus) enne 1. juulit 2009 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab standardit IFRS 7, asendatakse viide standardile IAS 32 viitega standardile IFRS 7.

▼**M14**

103H *Finantsvarade ümberliigitamine* (IAS 39 ja IFRS 7 muudatused), välja antud 2008. aasta oktoobris, muudetud paragrahve 50 ja AG8, lisatud paragrahvid 50B–50F. (Majandus)üksus kohaldab kõnealuseid muudatusi alates 1. juulist 2008. (Majandus)üksus ei liigita ümber finantsvara vastavalt paragrahvidele 50B, 50D või 50E enne 1. juulit 2008. Finantsvara mis tahes ümberliigitamine, mis on tehtud 1. novembril 2008 või hiljem, jõustub üksnes ümberliigitamise kuupäeva seisuga. Finantsvara mis tahes ümberliigitamist vastavalt paragrahvidele 50B, 50D või 50E ei kohaldata tagasiulatuvalt enne 1. juulit 2008.

103I *Finantsvarade ümberliigitamine – jõustumiskuupäev ja üleminek* (IAS 39 ja IFRS 7 muudatused), välja antud 2008. aasta novembris, muudetud paragrahvi 103H. (Majandus)üksus kohaldab kõnealust muudatust alates 1. juulist 2008.

▼**M20**

103J (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 12, mida on muutnud 2009. aasta märtsis välja antud *Varjatud tuletisinstrumendid* (IFRIC 9 ja IAS 39 muudatused), 30. juunil 2009 või hiljem lõppevate aruandeaastate suhtes.

▼**M22**

103K 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahve 2(g), 97, 100 ja AG30(g). (Majandus)-üksus rakendab paragrahvide 2(g), 97 ja 100 muudatusi edasiulatuvalt kõikide lõppemata lepingute puhul 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)-üksus rakendab paragrahvi AG30(g) muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

104 Käesolevat standardit rakendatakse tagasiulatuvalt, välja arvatud paragrahvides 105–108 määratletud juhtudel. Eelmiste perioodide jaotamata kasumi varaseima esitatud perioodi algsaldot ja kõiki muid võrdlusandmeid korrigeeritakse nii, nagu käesolev standard oleks olnud alati kasutusel, välja arvatud juhul, kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik. Kui andmete korrigeerimine ei ole võimalik, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ja näitab andmete korrigeerimise ulatuse.

105 Käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel on (majandus)üksusel lubatud määratleda eelnevalt kajastatud finantsvara müügivalmis olevana. ►**M5** Iga sellise finantsvara suhtes kajastab (majandus)üksus õiglase väärtuse kõik kumulatiivseid muutused omakapitali eraldi komponendis kuni kajastamise lõpetamiseni või vara väärtuse languseni, mil (majandus)üksus liigitab selle kumulatiivse kasumi või kahjumi omakapitalist kasumisse või kahjumisse (vt IAS 1 (parandatud 2007)). ◄ (Majandus)üksus samuti:

a) korrigeerib finantsvara kajastamist uue määratluse alusel võrreldavates finantsaruannetes ja

b) avalikustab finantsvarade õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise (jääk)maksumuse eelmistes finantsaruannetes.

▼B

105A (Majandus)üksus rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavatele aruandeaastatele. Varasem rakendamine on soovitatav.

105B (Majandus)üksus, mis esmakordselt rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi oma enne 1. jaanuari 2006 algaval aruandeaastal,

a) võib nende uute ja muudetud paragrahvide esmakordsel rakendamisel määratleda õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena kõik eelnevalt kajastatud finantsvarad või -kohustised, mis sel ajal vastavad sellise määratlemise kriteeriumitele. Kui aruandeaasta algab enne 1. septembrit 2005, siis sellist määratlemist ei pea lõpetama enne 1. septembrit 2005 ja see võib hõlmata ka finantsvarasid ja -kohustusi, mis on kajastatud selle aruandeaasta alguse ja 1. septembri 2005 vahelisel perioodil. Vaatamata paragrahvile 91 lõpetatakse kõikide finantsvarade ja -kohustiste, mis on määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena vastavalt käesolevale punktile ja mis olid eelnevalt määratletud maandatava instrumendina õiglase väärtuse riskimaandamissuhetes, määratlemine sellistes suhetes samaaegselt nende määratlemisega õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena;

b) avalikustab vastavalt punktile a määratletud iga finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse eelmistes finantsaruannetes;

c) lõpetab iga eelnevalt õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatutena määratletud finantsvara või -kohustise määratlemise, kui see ei vasta määratlemise kriteeriumitele vastavalt uutele ja muudetud paragrahvidele. Kui finantsvara või -kohustist mõõdetakse pärast sellise määratlemise lõpetamist amortiseeritud soetusmaksumuses, siis määratlemise lõpetamise kuupäeva loetakse tinglikult selle esmase kajastamise kuupäevaks:

d) avalikustab finantsvarade või -kohustiste, mille määratlemine on lõpetatud vastavalt punktile c, õiglase väärtuse määratlemise lõpetamise kuupäeva seisuga ja nende uued liigitused.

105C (Majandus)üksus, mis esmakordselt rakendab paragrahve 11A, 48A, AG4B–AG4K, AG33A ja AG33B ning 2005. aastal paragrahvides 9, 12 ja 13 tehtud parandusi oma 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavale aruandeaastale,

a) lõpetab eelnevalt õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatutena määratletud mis tahes finantsvara või -kohustise määratlemise ainult juhul, kui see ei vasta määratlemise kriteeriumitele vastavalt uutele ja muudetud paragrahvidele. Kui finantsvara või -kohustist mõõdetakse pärast sellise määratlemise lõpetamist amortiseeritud soetusmaksumuses, siis määratlemise lõpetamise kuupäeva loetakse tinglikult selle esmase kajastamise kuupäevaks;

b) ei tohi määratleda õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavateks ühtegi eelnevalt kajastatud finantsvara või -kohustist;

c) avalikustab kõigi nende finantsvarade või -kohustiste õiglase väärtuse määratlemise lõpetamise kuupäeva seisuga, mille määratlemine on lõpetatud vastavalt punktile a, ja nende uued liigitused.

▼B

105D (Majandus)üksus korrigeerib oma võrreldavaid finantsaruandeid, kasutades paragrahvis 105B või 105C toodud uusi määratlusi tingimusel, et õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaiks määratletud finantsvara, -kohustise või finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma korral oleksid need objektid või rühmad vastanud paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud kriteeriumitele võrreldava perioodi alguses või – kui need on omandatud pärast võrreldava perioodi algust – oleksid vastanud paragrahvi 9 punkti b alapunktides i, ii või paragrahvis 11A toodud kriteeriumitele esmase kajastamise kuupäeval.

106 Välja arvatud paragrahvis 107 lubatud juhul rakendab (majandus)üksus paragrahvides 15–37 ja lisa A paragrahvides AG36–AG52 toodud kajastamise lõpetamise nõudeid edasiulatuvalt. Seega, kui (majandus)üksus lõpetas finantsvarade kajastamise kooskõlas IAS 39-ga (parandatud 2000) tehingu tulemusel, mis toimus enne 1. jaanuari 2004 ja nende varade kajastamist ei oleks käesoleva standardi kohaselt lõpetatud, ei kajasta ta neid varasid.

107 Vaatamata paragrahvile 106 võib (majandus)üksus rakendada paragrahvides 15–37 ja lisa A paragrahvides AG36–AG52 toodud kajastamise lõpetamise nõudeid tagasiulatuvalt alates (majandus)üksuse poolt valitud kuupäevast tingimusel, et andmed, mida läheb vaja IAS 39 rakendamiseks varade ja kohustiste suhtes, mille kajastamine lõpetati varasemate tehingute tulemusena, saadi nende tehingute esmasel kajastamisel.

107A Vaatamata paragrahvile 104 võib (majandus)üksus rakendada paragrahvi AG76 viimase lause ja paragrahvi AG76A nõudeid ühel järgmistest viisidest:

a) edasiulatuvalt tehingutele, mis on tehtud pärast 25. oktoobrit 2002, või

b) edasiulatuvalt tehingutele, mis on tehtud pärast 1. jaanuari 2004.

▼M5

108 (Majandus)üksus ei korrigeeri mittefinantsvara või –kohustise jääkmaksumust, et jätta kajastamata rahavoogude riskimaandamisinstrumentide kasumid ja kahjumid, mida arvestati jääkmaksumuses enne aruandeaasta algust, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendati. Aruandeperioodi alguses, mil käesolevat standardit esmakordselt rakendati, mis tahes otse kasumi või kahjumiväliselt kajastatud summa (muus koondkasumis või otse omakapitalis) siduva kohustuse maandamiseks, mis on käesoleva standardi kohaselt kajastatud õiglase väärtuse riskimaandmise instrumendina, liigitatakse ringi varaks või kohustiseks, välja arvatud valuutariski riskimaandamisinstrument, mille kajastamist jätkatakse rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.

▼B

108A (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 80 viimast lauset ning lõikeid AG99A ja AG99B 1. jaanuaril 2006 või pärast seda algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus on kajastanud maandatava tehinguna prognoositava (majandus)üksusevälise tehingu, mis

a) on nomineeritud tehingusse astunud (majandus)üksuse poolt kasutatavas valuutas,

▼B

b) tekitab riski, millel on mõju konsolideeritud kasumile või kahjumile (s.o on muus valuutas kui kontserni aruandlusvaluuta), ja

c) vastaks riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele, kui see ei oleks tehingusse astuva (majandus)üksuse kasutatavas valuutas,

võib ta rakendada riskimaandusinstrumentide arvestust lõike 80 viimase lause ning lõigete AG99A ja AG99B kohaldamise kuupäevale eelnenud ajavahemik(k)u(de) konsolideeritud raamatupidamisaruannetes.

108B (Majandus)üksus ei pea kohaldama lõiget AG99B lõike 80 viimase lause ning lõike AG99A rakendamise kuupäevale eelnenud perioode käsitleva võrdleva teabe suhtes.

▼M22

108C 2008. aasta mais väljaantud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahv 9, 73 ja AG8 ning lisati paragrahv 50A. Paragrahv 80 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009.või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)-üksus rakendab paragrahvides 9 ja 50A toodud muudatusi alates kuupäevast ja viisil, mil ta rakendas paragrahvis 105A kirjeldatud 2005. aasta muudatusi. Kõikide muudatuste varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼B

TEISTE AVALDATUD MATERJALIDE TAGASIVÕTMINE

109 Käesolev standard asendab 2000. aasta oktoobris parandatud IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”.

110 Käesolev standardi ja sellega kaasneva rakendusjuhendiga asendatakse rakendusjuhend, mille andis välja IAS 39 rakendusjuhendi komitee, mille on asutanud endine IASC.

Lisa A

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on standardi lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (paragrahvid 2–7)

AG1 Mõned lepingud nõuavad makse sooritamist tulenevalt klimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest. (Nendele instrumentidele, mis põhinevad klimaatilistel teguritel, viidatakse mõnikord kui „ilmastiku tuletisinstrumentidele”.) Kui sellised lepingud ei ole IFRS 4 rakendusalas, on need käesoleva standardi rakendusalas.

AG2 Käesolev standard ei muuda nõudeid töövõtjate hüvitiste plaanidele, mis on kooskõlas IAS 26-ga „Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus”, ja müügi- või teenusetulude mahul põhinevatele litsentsitasu lepingutele, mida arvestatakse kooskõlas IAS 18-ga.

▼B

AG3 Mõnikord teeb (majandus)üksus enda poolt strateegiliseks peetava investeeringu teise (majandus)üksuse poolt emiteeritud omakapitaliinstrumentidesse kavatsusega luua või säilitada pikaajalist ärisuhet (majandus)üksusega, millesse investeering tehakse. Investor(majandus)üksus kasutab IAS 28-t, et teha kindlaks, kas kapitaliosaluse meetod on sobiv sellise investeeringu arvestamiseks. Samuti kasutab investor (majandus)üksus IAS 31, et määrata kindlaks, kas proportsionaalne konsolideerimine või kapitaliosaluse meetod on sobiv sellisele investeeringule. Kui ei kapitaliosaluse meetod ega proportsionaalne konsolideerimine ei sobi, rakendab (majandus)üksus kõnealusele strateegilisele investeeringule käesolevat standardit.

AG3A Käesolev standard rakendub kindlustusandjate finantsvara ja finantskohustuste suhtes, mis ei ole õigused ja kohustused, mida paragrahvi 2 punkt e välistab, sest need tulenevad IFRS 4 rakendusalas olevatest lepingutest.

AG4 Finantsgarantiilepingud võivad olla erinevates juriidilistes vormides, nagu garantii, mõningad akreditiivide liigid, krediidiriski kaitse leping või kindlustusleping. Nende arvestuskäsitlus ei sõltu nende juriidilisest vormist. Järgmised on näited selliste lepingute asjakohasest käsitlemisest (vt paragrahvi 2 punkt e):

a) Kui ülekantav risk on märkimisväärne, rakendab väljastaja käesolevat standardit isegi siis, kui finantsgarantiileping vastab IFRS 4-s esitatud kindlustuslepingu määratlusele. Kui aga väljastaja on varem selgelt kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on rakendanud nende suhtes kindlustuslepingute puhul kasutatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes käesolevat standardit või IFRS 4. Kui rakendatakse käesolevat standardit, nõutakse paragrahvis 43 väljastajalt finantsgarantiilepingu esmast kajastamist õiglases väärtuses. Kui finantsgarantiileping sõlmiti mitteseotud poolte vahelises tehingus, võrdub selle õiglane väärtus tõenäoliselt lepingu sõlmimisel saadud kindlustusmaksega, kui ei ole tõendeid vastupidise kohta. Edaspidi, välja arvatud juhul kui finantsgarantiileping liigitati selle sõlmimisel õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks või kui kehtivad paragrahvid 29–37 ja AG47–AG52 (kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele või kehtib jätkuva seotuse printsiip), mõõdab väljastaja seda kahest järgmisest väärtusest kõrgemaga:

   i) IAS 37 kohaselt määratud summa ning

   ii) esmaselt arvele võetud summa, millest kooskõlas IAS 18-ga lahutatakse rakendatav kumulatiivne amortisatsioon (vt paragrahvi 47 punkti c).

b) Mõned krediidiga seotud garantiid ei nõua makse eeldusena, et garantii saajal oleks oht saada kahju põhjusel, et võlgnik ei suuda garantii objektiks oleva vara tagasimakseid õigeaegselt sooritada, ning ta on seda kahju ka saanud. Selliseks näiteks on garantii, mis nõuab maksete sooritamist konkreetse krediidireitingu või krediidiindeksi muutumise korral. Sellised garantiid ei ole finantsgarantiilepingud käesoleva standardi mõistes, ega ka kindlustuslepingud IFRS 4 mõistes. Sellised garantiid on tuletisinstrumendid ning väljastaja rakendab nende suhtes käesolevat standardit.

▼B

c) Kui finantsgarantiileping on väljastatud seoses kaupade müügiga, rakendab väljastaja IAS 18-t selle määramiseks, millal ta kajastab tulu garantiist ja millal kaupade müügist.

AG4A Kinnitusi, et väljastaja käsitleb lepinguid kindlustuslepingutena, võib üldjuhul leida läbivalt tema suhtluses oma klientide ja järelevalveorganitega, lepingutes, äridokumentides ja finantsaruannetes. Lisaks kehtivad kindlustuslepingute puhul sageli raamatupidamisnõuded, mis erinevad muudele tehinguliikidele, näiteks pankade või äriühingute lepingutele esitatavatest nõuetest. Sellistel juhtudel esitab väljastaja tavaliselt oma finantsaruandes kinnituse, et ta on järginud nimetatud raamatupidamisnõudeid.

MÕISTED (paragrahvid 8 ja 9)

Õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks määratlemine

AG4B Käesoleva standardi paragrahvis 9 lubatakse (majandus)üksusel määratleda finantsvara, -kohustist või finantsinstrumentide (finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema) rühma õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks tingimusel, et selle tulemuseks on asjakohasem informatsioon.

AG4C (Majandus)üksuse otsus määratleda finantsvara või -kohustist õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks sarnaneb arvestusmeetodi valikuga (kuigi erinevalt arvestusmeetodi valikust ei ole nõutav selle järjepidev rakendamine kõikidele sarnastele tehingutele). Kui (majandus)üksusel on selline valik, nõutakse IAS 8 „*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*" paragrahvi 14 punktis b, et valitud meetodi tulemusena annaksid finantsaruanded usaldusväärset ja asjakohasemat informatsiooni tehingute, muude sündmuste ja tingimuste mõju kohta (majandus)üksuse finantsseisundile, finantstulemusele või rahavoogudele. Õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks määratlemise korral sätestatakse paragrahvis 9 kaks tingimust, mille korral asjakohasema informatsiooni nõue on täidetud. Seega, sellise määratluse valimiseks vastavalt paragrahvile 9 peab (majandus)üksus tõestama, et ta vastab ühele (või mõlemale) neist kahest tingimusest.

Paragrahvi 9 punkti b alapunkt i: Määratlemine kõrvaldab või vähendab märkimisväärselt mõõtmise või kajastamise järjepidevusetust, mis ilmneks muul juhul

AG4D Kooskõlas IAS 39-ga määratakse finantsvara või -kohustise mõõtmine ja selle väärtuse kajastatud muutuste liigitus objekti liigituse järgi ja selle põhjal, kas objekt on määratletud riskimaandamissuhte osa. Need nõuded võivad põhjustada mõõtmise või kajastamise järjepidevusetuse (mida mõnikord nimetatakse arvestuse mittevastavuseks), kui näiteks õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ mittemääratletud finantsvara liigitatakse müügivalmis olevaks (mille puhul enamikku õiglase väärtuse muutusi kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄) ja (majandus)üksuse kaasnevat kohustist mõõdetaks amortiseeritud soetusmaksumuses (mille puhul õiglase väärtuse muutusi ei kajastata). Sellisel juhul võib (majandus)üksus otsustada, et tema finantsaruanded annaksid asjakohasemat informatsiooni, kui nii vara kui ka kohustis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks.

▼B

AG4E Järgmistes näidetes selgitatakse, millal see tingimus võib olla täidetud. Kõikidel juhtudel saab (majandus)üksus kasutada nimetatud tingimust, et määratleda finantsvara või -kohustist õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks ainult siis, kui see vastab paragrahvi 9 punkti b alapunktis i toodud põhimõttele.

a) (Majandus)üksusel on kohustised, mille rahavood põhinevad lepingujärgselt selliste varade tulemuslikkusel, mida muul juhul liigitataks müügivalmis olevana. Näiteks võivad kindlustusandjal olla valikulise kasumiosaluse tunnust sisaldavad kohustised, millelt makstakse hüvitist kindlustusandja varade määratletud kogumi realiseeritud ja/või realiseerimata investeerimiskasumi alusel. Kui nende kohustiste mõõtmine peegeldab turuhindu, tähendaks varade liigitamine õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks, et finantsvarade õiglase väärtuse muutusi kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ samal perioodil, kui kaasnevaid muutusi kohustiste väärtuses.

b) (Majandus)üksusel on kohustised vastavalt kindlustuslepingutele, mille mõõtmine tugineb jooksvale informatsioonile (nagu on lubatud IFRS 4 paragrahviga 24), ja tema finantsvarad, mida ta peab seotuks ja mis muul juhul liigitataks müügivalmis olevateks või amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavateks.

c) (Majandus)üksusel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressimäärarisk, mis tavaliselt tingib vastastikku tasakaalustuvaid muutusi õiglastes väärtustes. Kuid ainult mõningaid instrumente mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena (tuletisinstrumendid või kauplemiseesmärgil hoitavaks liigitatud instrumendid). Samuti võib esineda olukord, et riskimaandamise arvestuse nõuded ei ole täidetud, näiteks seetõttu, et paragrahvis 88 toodud efektiivsuse nõuded ei ole täidetud.

d) (Majandus)üksusel on finantsvarad, -kohustised või mõlemad, millel on ühine risk, näiteks intressimäärarisk, mis tingib vastastikku tasakaalustuvaid muutusi õiglastes väärtustes, ent (majandus)üksus ei vasta riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele, sest ükski instrumentidest ei ole tuletisinstrument. Lisaks on riskimaandamisarvestuse puudumisel oluline järjepidevusetus kasumite ja kahjumite kajastamisel. Näiteks:

i) (majandus)üksus on finantseerinud portfelli, mis koosneb fikseeritud intressimääraga varadest, mida muul juhul liigitataks müügivalmis varadeks, koos fikseeritud intressimääraga võlakohustustega, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Varade ja võlakohustuste kajastamine õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kõrvaldab järjepidevusetuse, mis muul juhul tuleneks varade mõõtmisest õiglases väärtuses koos vastavate ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatavate muutustega ja võlakohustuste mõõtmisest amortiseeritud soetusmaksumuses;

▼B

ii) (majandus)üksus on finantseerinud teatud laenude rühma emiteerides kaubeldavaid võlakirju, mille õiglase väärtuse muutused tavaliselt tasakaalustavad üksteist. Kui (majandus)üksus lisaks ostab ja müüb regulaarselt võlakirju, kuid ostab ja müüb harva, kui üldse, laene, kõrvaldab nii laenude kui ka võlakirjade õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastamine järjepidevusetuse kasumite ja kahjumite kajastamise ajastamisel, mis muul juhul tuleneksid nii laenude kui ka võlakirjade amortiseeritud soetusmaksumuses mõõtmisest ja kasumi või kahjumi kajastamisest võlakirjade igakordse tagasiostmise korral.

AG4F Eelmises paragrahvis kirjeldatud juhtumitel võib esmasel kajastamisel muul juhul selliselt mittemõõdetavate finantsvarade ja -kohustiste õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks määratlemine kõrvaldada või vähendada oluliselt mõõtmise või kajastamise järjepidevusetust ja anda asjakohasemat informatsiooni. Praktilistel põhjustel ei pea (majandus)üksus saama kõigi varade ja kohustiste osapooleks, mis tingivad mõõtmise või kajastamise järjepidevusetuse täpselt üheaegselt. Mõistlik viivitus on lubatud tingimusel, et iga tehing on selle esmasel kajastamisel määratletud õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks ja sel ajal eeldatakse kõigi ülejäänud tehingute toimumist.

AG4G Ei ole vastuvõetav määratleda ainult mõningaid järjepidevusetust põhjustavaid finantsvarasid ja -kohustisi õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks, kui see ei kõrvaldaks või ei vähendaks oluliselt järjepidevusetust ja seetõttu selle tulemuseks ei oleks asjakohasem informatsioon. Kuid on vastuvõetav määratleda ainult mõningaid mitmetest sarnastest finantsvaradest või sarnastest finantskohustistest, kui selle tulemusena saavutatakse järjepidevusetuse oluline vähenemine (ja võimalik, et suurem vähenemine kui muude lubatavate määratlustega). Näiteks oletagem, et (majandus)üksusel on mitmeid sarnaseid finantskohustisi, mille summa on 100 VÜ-d ([1]) ja mitmeid sarnaseid finantsvarasid, mille summa on 50 VÜ-d, kuid mida mõõdetakse erineval alusel. (Majandus)üksus võib vähendada oluliselt mõõtmise järjepidevusetust, määratledes esmasel kajastamisel kõik varad, kuid ainult osa kohustistest (näiteks üksikud kohustised kogusummas 45 VÜ-d) õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks. Kuna aga õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks määratlemist saab rakendada ainult finantsinstrumendile tervikuna, peab antud näites (majandus)üksus määratlema ühe või mitu kohustist tervikuna. Ta ei saaks määratleda üksnes kohustise üht komponenti (nt õiglase väärtuse muutusi, mis tulenevad ainult ühest riskist, nagu näiteks intressi viitemäära muutustest) või kohustise protsentuaalset osa.

Paragrahvi 9 punkti b alapunkt ii: Finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma juhitakse ja selle tulemuslikkust hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt dokumenteeritud riskijuhtimise või investeerimise strateegiale

AG4H (Majandus)üksus võib juhtida ja hinnata finantsvarade, -kohustiste või nende mõlema rühma sellisel viisil, et selle rühma õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ mõõtmise tulemuseks on asjakohasem informatsioon. Antud juhul keskendutakse viisile, kuidas (majandus)üksus juhib ja hindab tulemuslikkust, mitte niivõrd tema finantsinstrumentide olemusele.

([1]) Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

AG4I Järgmistes näidetes selgitatakse, millal see tingimus võib olla täidetud. Kõikidel juhtudel võib (majandus)üksus kasutada kõnealust tingimust finantsvarade või -kohustiste määratlemiseks õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastamiseks ainult siis, kui ta vastab paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud põhimõttele.

a) (Majandus)üksus on riskikapitali organisatsioon, investeerimisfond, usaldusühingu vormis asutatud fondi või sarnane (majandus)üksus, mille äritegevus seisneb finantsvaradesse investeerimises eesmärgiga saada kasu nende kogutootlusest intressi või dividendide näol ja õiglase väärtuse muutustest. IAS 28 ja IAS 31 lubavad selliste investeeringute väljajätmist oma rakendusalast tingimusel, et investeeringuid mõõdetakse õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄. (Majandus)üksus võib rakendada sama arvestusmeetodit muudele kogutootluse alusel juhitavatele investeeringutele, mille üle tema mõju on ebapiisav selleks, et need kuuluksid IAS 28 või IAS 31 rakendusalasse.

b) (Majandus)üksusel on finantsvarad ja -kohustised, millel on üks või mitu ühist riski ning neid riske juhitakse ja hinnatakse õiglase väärtuse alusel vastavalt varade ja kohustiste juhtimise dokumenteeritud poliitikale. Näitena võib tuua (majandus)üksus, mis on emiteerinud mitmeid varjatud tuletisinstrumente sisaldavaid „struktureeritud tooteid” ja mis juhib kaasnevaid riske õiglase väärtuse alusel, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni. Sarnaseks näiteks võib olla (majandus)üksus, mis annab välja fikseeritud intressimääraga laene ja juhib kaasnevat intressi viitemäära riski, kasutades tuletisinstrumentide ja tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsinstrumentide kombinatsiooni.

c) (Majandus)üksus on kindlustusandja, millele kuulub finantsvarade portfell ja mis juhib portfelli, et maksimeerida selle kogutootlust (s. o intresse või dividende ja õiglase väärtuse muutusi) ning hindab tulemuslikkust sellel alusel. Portfelli võib omada selleks, et tagada teatud kohustisi, omakapitali või mõlemaid. Kui portfelli omatakse selleks, et tagada teatud kohustisi, võib paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud tingimus olla täidetud varade puhul, olenemata sellest, kas kindlustusandja juhib ja hindab ka kohustisi õiglase väärtuse alusel. Paragrahvi 9 punkti b alapunktis ii toodud tingimus võib olla täidetud, kui kindlustusandja eesmärk on maksimeerida varade kogutootlust pikema aja jooksul ka siis, kui osalevate lepingute valdajatele makstavad summad sõltuvad muudest teguritest, nagu näiteks lühema perioodi (nt aasta) jooksul realiseeritud kasumite summast või nende suhtes rakendatakse kindlustusandja kaalutlusõigust.

AG4J Nagu eespool märgitud, tugineb nimetatud tingimus viisil, kuidas (majandus)üksus juhib ja hindab vaadeldavate finantsinstrumentide rühma tulemuslikkust. Seetõttu (vastavalt määratlemise nõudele esmasel kajastamisel) määratleb (majandus)üksus, mis määratleb finantsinstrumente õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatavatena selle tingimuse alusel, selliselt kõik kriteeriumitele vastavad finantsinstrumendid, mida juhitakse ja hinnatakse ühiselt.

▼B

AG4K (Majandus)üksuse strateegia dokumentatsioon ei pea olema ulatuslik, kuid peaks olema piisav, et tõestada vastavust paragrahvi 9 punkti b alapunktile ii. Selline dokumentatsioon ei ole nõutav iga üksiku objekti kohta, vaid võib olla portfellipõhine. Näiteks kui osakonna tulemuslikkuse juhtimise süsteem, mille on kinnitanud (majandus)üksuse juhtkonna võtmeisikud, näitab selgelt, et tulemuslikkust hinnatakse kogutootluse alusel, siis täiendav dokumentatsioon ei ole nõutav tõestamaks vastavust paragrahvi 9 punkti b alapunktile ii.

Efektiivne intressimäär

AG5 Mõnedel juhtudel omandatakse finantsvarad suure allahindlusega, mis peegeldab tekkinud krediidikahjumit. (Majandus)üksused arvestavad sellist krediidikahjumit hinnangulistes rahavoogudes efektiivse intressimäära arvutamisel.

AG6 Efektiivse intressimäära meetodi rakendamisel amortiseerib (majandus)üksus tavaliselt kõik makstud või saadud tasud, tehingukulud ja muud lisatasud või allahindlused, mida võetakse arvesse efektiivse intressimäära arvutamisel instrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul. Lühemat perioodi kasutatakse siis, kui makstud või saadud tasud, tehingukulud, lisatasud või allahindlused on seotud sellise lühema perioodiga. Selline on olukord, kui makstud või saadud tasude, tehingukulude, lisatasude või allahindlustega seotud muutuja hinnatakse ümber turutingimustele enne instrumendi eeldatavat lõpptähtaega. Sellisel juhul on sobiv amortisatsiooniperiood ajavahemik kuni järgmise ümberhindluse kuupäevani. Näiteks kui muutuva intressimääraga instrumendi lisatasu või allahindlus peegeldab intressi, mis on kogunenud instrumendilt alates viimasest intressimaksest või turutingimuste muutusi alates muutuva intressimäära korrigeerimisest turutingimustele vastavaks, amortiseeritakse seda kuni järgmise kuupäevani, mil muutuv intressimäär arvestatakse ümber vastavalt turutingimustele. See on tingitud sellest, et lisatasu või allahindlus on seotud perioodiga kuni järgmise intressi ümberarvestamise kuupäevani, sest sellel kuupäeval viiakse lisatasu või allahindlusega seotud muutuja (s. o intressimäär) vastavusse turuintressimääraga. Kui aga lisatasu või allahindlus tuleneb krediidi intressivahe muutusest lisaks instrumendis määratletud muutuvale intressimäärale või muudest muutujatest, mida ei korrigeerita turutingimustele vastavaks, siis amortiseeritakse see instrumendi eeldatava kehtivusaja jooksul.

AG7 Muutuva intressimääraga finantsvarade ja finantskohustiste korral muudab intressi turumäärade muutusi peegeldav rahavoogude perioodiline ümberhindamine efektiivset intressimäära. Kui muutuva intressimääraga finantsvara või finantskohustist kajastatakse esmalt summas, mis vastab lõpptähtajal saadavale või makstavale põhiosale, siis tulevaste intressimaksete ümberhindamisel ei ole tavaliselt märkimisväärset mõju vara või kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ maksumusele.

▼M8

AG8 Kui (majandus)üksus muudab oma hinnanguid maksete või laekumiste kohta, korrigeerib (majandus)üksus finantsvara või finantskohustise (või finantsinstrumentide rühma) bilansilist (jääk)maksumust, et võtta arvesse tegelikke rahavoogusid ja muudetud hinnanguid nende kohta. (Majandus)üksus arvutab ümber bilansilise (jääk)maksumuse, arvutades finantsinstrumendi esialgset sisemist intressimäära kasutades hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse või teeb seda, kui

▼M8

see on rakendatav, muudetud sisemise intressimääraga, mis on arvutatud paragrahvi 92 kohaselt. Seda korrigeerimist kajastatakse kasumiaruandes tulu või kuluna. Kui finantsvara liigitatakse ümber kooskõlas paragrahvidega 50B, 50D või 50E ja (majandus)üksus suurendab seejärel oma hinnanguid tulevaste rahalaekumiste kohta selliste rahalaekumiste suurenenud kaetavuse tulemusena, kajastatakse selle suurenemise mõju sisemise intressimäära korrigeerimisena alates hinnangu muutumise kuupäevast, mitte vara bilansilise (jääk)maksumuse korrigeerimisena hinnangu muutumise kuupäeva seisuga.

▼B

Tuletisinstrumendid

AG9 Tüüpilised näited tuletisinstrumentide kohta on futuur-, forvard-, *swap*- ja optsioonilepingud. Tuletisinstrumendil on tavaliselt nominaalsumma, mis on rahasumma, aktsiate arv, kaalu- või mahuühikute arv või muud lepingus määratletud ühikud. Kuid tuletisinstrumendi puhul ei ole nõutav, et selle valdaja või väljaandja investeeriks või saaks nominaalsumma lepingu jõustumisel. Alternatiivselt võib tuletisinstrument nõuda fikseeritud makset või mõne tulevase sündmuse tõttu muutuva suurusega summa makset (kuid mitte proportsionaalselt alusvara muutusega), mis ei ole seotud nominaalsummaga. Näiteks võib leping nõuda fikseeritud makset summas 1 000 VÜ-d, ([1]) kui kuue kuu LIBOR suureneb 100 baaspunkti võrra. Selline leping on tuletisinstrument, olgugi, et nominaalsumma ei ole määratletud.

AG10 Käesolevas standardis toodud tuletisinstrumendi mõiste hõlmab lepinguid, mida arveldatakse kogusummas alusvara üleandmisega (nt forvardleping fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi ostmiseks). (Majandus)üksusel võib olla selline leping mittefinantsobjekti ostmiseks või müümiseks, mida saab arveldada netona rahas või muu finantsinstrumendiga või vahetades finantsinstrumente (nt leping kauba ostmiseks või müümiseks fikseeritud hinnaga mingil kuupäeval tulevikus). Selline leping kuulub käesoleva standardi rakendusalasse, välja arvatud juhul, kui leping sõlmiti ja seda kasutatakse edaspidi mittefinantsobjekti üleandmiseks vastavalt (majandus)üksuse eeldatavatele ostu-, müügi- või kasutamisvajadustele (vt paragrahvid 5–7).

AG11 Tuletusinstrumendi üks iseloomulikke tunnuseid on see, et selle esialgne netoinvesteering on väiksem, kui oleks nõutav muud liiki lepingute puhul, mis eeldatavasti reageeriksid samamoodi turutegurite muutustele. Optsioonileping vastab sellisele mõistele, sest optsiooni preemia on väiksem kui investeering, mis oleks nõutav optsiooniga seotud finantsinstrumendi soetamiseks. Valuuta-*swap*, millega nõutakse võrdse õiglase väärtusega erinevate valuutade esmast vahetamist, vastab määratlusele, sest selle esialgne netoinvesteering on null.

AG12 Tavapärastel turutingimustel toimuv ost või -müük tingib sellise fikseeritud hinnaga siduva kohustuse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel ajal, mis vastab tuletisinstrumendi mõistele. Kuid siduva kohustuse lühikese kestuse tõttu ei kajastata seda tuletisinstrumendina. Selle asemel sätestab käesolev standard spetsiaalse arvestuse selliste tavapärastel turutingimustel lepingute kohta (vt paragrahvid 38 ja AG53–AG56).

([1]) Käesolevas standardis väljendatakse rahalisi summasid „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

AG12A Tuletisinstrumendi määratlus viitab mitterahalistele muutujatele, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised. Need sisaldavad maavärina kahjude indeksit konkreetses regioonis ja temperatuuri indeksit konkreetses linnas. Mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, sisaldavad kahjustusi tekitava või lepingu osapoole vara hävitava tulekahju tekkimist või mittetekkimist. Muutus mitterahalise vara õiglases väärtuses on omanikule spetsiifiline, kui õiglane väärtus ei kajasta ainult muutusi selliste varade turuhindades (finantsmuutuja), vaid ka konkreetse mitterahalise vara tingimusi (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto jääkväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk autoomanikule spetsiifiline.

Tehingukulutused

AG13 Tehingukulutuste hulka kuuluvad tasud ja vahendustasud, mida makstakse agentidele (sh müügiagentidena tegutsevatele töötajatele), nõustajatele, maakleritele ja vahendajatele, ning järelevalveorganite ja väärtpaberibörsside poolt sissenõutud summad ja omandiõiguse üleminekuga kaasnevad maksud ja lõivud. Tehingukulutuste hulka ei kuulu võlainstrumentide lisatasud ja allahindlused, finantseerimiskulud, sisemised haldus- või hoidmiskulud.

Kauplemiseesmärgil hoitavad finantsvarad ja -kohustised

AG14 Kauplemine peegeldab tavaliselt aktiivset ja sagedast ostmist ja müüki ning kauplemiseesmärgil hoitavaid finantsinstrumente kasutatakse tavaliselt eesmärgiga saada kasumit lühiajalistest hinna kõikumistest või vahendaja müügimarginaalist.

AG15 Kauplemiseesmärgil hoitavate finantskohustiste hulka kuuluvad:

a) tuletisinstrumentide kohustised, mida ei kajastata riskimaandamisinstrumentidena;

b) kohustused anda üle finantsvarasid, mida on laenuks võtnud lühikeseks müüja (s.o (majandus)üksus, mis müüb finantsvarasid, mida ta on laenuks võtnud ja veel ei oma);

c) finantskohustised, mis on võetud kavatsusega osta need lähiajal tagasi (nt noteeritud võlainstrument, mida emitent võib osta lähiajal tagasi, sõltuvalt selle õiglase väärtuse muutustest), ja

d) finantskohustised, mis kuuluvad selliste kindlaksmääratud finantsinstrumentide portfelli, mida hallatakse ühiselt ja mille suhtes on tõendeid hiljuti toimunud lühiajalise kasumivõtmise kohta.

Asjaolu, et kohustist kasutatakse kauplemistegevuse finantseerimiseks, ei muuda veel iseenesest seda kohustist kauplemiseesmärgil hoitavaks.

Lunastustähtajani hoitavad investeeringud

AG16 (Majandus)üksusel ei ole kindlat kavatsust hoida fikseeritud lõpptähtajaga finantsvarasse tehtud investeeringut lunastustähtajani, kui:

a) (majandus)üksus kavatseb hoida finantsvara määramata aja jooksul;

▼B

b) (majandus)üksus on valmis müüma finantsvara (välja arvatud juhul, kui esineb mittekorduv olukord, mida (majandus)üksus ei oleks põhjendatult saanud ette näha) reageerides turuintressimäärade või -riskide muutustele, likviidsuse vajadustele, alternatiivsete investeeringute kättesaadavuse ja tootluse muutustele, finantseerimisallikate ja -tingimuste muutustele või välisvaluuta riskide muutustele, või

c) emitendil on õigus tasuda finantsvara eest summa, mis on oluliselt madalam selle amortiseeritud soetusmaksumusest.

AG17 Muutuva intressimääraga võlainstrument võib vastata lunastustähtajani hoitava investeeringu kriteeriumitele. Omakapitaliinstrumendid ei saa olla lunastustähtajani hoitavad investeeringud kas seetõttu, et neil on määramata tähtaeg (näiteks lihtaktsiad), või seetõttu, et nende valdaja poolt saadavad summad võivad varieeruda viisil, mida ei ole eelnevalt kindlaks määratud (näiteks aktsiaoptsioonid, ostutähed ja sarnased õigused). Lunastustähtajani hoitavate investeeringute mõiste puhul tähendavad fikseeritud või kindlaksmääratavad maksed ja fikseeritud lunastustähtaeg, et lepinguline suhe määrab valdajale tasutavate maksete, näiteks intressi- ja põhiosamaksete summad ja kuupäevad. Märkimisväärse mittemaksmise risk ei välista finantsvara liigitamist lunastustähtajani hoitavaks seni, kuni selle lepingujärgsed maksed on fikseeritud või kindlaksmääratavad ja sellesse liiki arvamise muud kriteeriumid on täidetud. Kui määramata tähtajaga võlainstrumentide tingimustega sätestatakse intressi maksmine määramata perioodi jooksul, siis ei saa instrumenti liigitada lunastustähtajani hoitavaks, sest lunastustähtaeg puudub.

AG18 Lunastustähtajani hoitavaks investeeringuks liigitamise kriteeriumid on täidetud emitendi poolt tagasiostetava finantsvara puhul, kui valdaja kavatseb ja suudab seda hoida kuni selle tagasiostmiseni või lunastustähtajani ning valdaja saaks tagasi sisuliselt kõik selle ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ maksumusest. Emitendi ostuoptsioon, kui seda kasutatakse, vaid kiirendab vara lunastustähtaja saabumist. Kui aga finantsvara on tagasiostetav alusel, mille tõttu valdaja ei saaks tagasi sisuliselt kõiki selle ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ maksumusest, siis ei tohi finantsvara liigitada lunastustähtajani hoitavaks investeeringuks. (Majandus)üksus võtab arvesse kõik makstud ülekursid ja kapitaliseeritud tehingukulutused hindamaks, kas ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus saab sisuliselt tervikuna tagasi teenitud.

AG19 Finantsvara, mis on tagasimüüdav (st valdajal on õigus nõuda, et emitent lunastaks või ostaks tagasi finantsvara enne selle lunastustähtaega), ei saa liigitada lunastustähtajani hoitavaks investeeringuks, sest finantsvara tagasimüümise õiguse eest maksmine on vastuolus väljendatud kavatsusega hoida finantsvara kuni selle lõpptähtajani.

AG20 Enamiku finantsvarade puhul on õiglane väärtus sobivam näitaja kui amortiseeritud soetusmaksumus. Lunastustähtajani hoitavaks liigitamine on erand ja seda tehakse ainult siis, kui (majandus)üksusel on kindel kavatsus ja suutlikkus hoida investeeringut kuni lunastustähtajani. Kui (majandus)üksuse tegevus seab kahtluse alla tema kavatsuse ja suutlikkuse hoida sellist investeeringut kuni lunastustähtajani, siis välistab paragrahv 9 selle erandi kasutamise mõistliku ajaperioodi jooksul.

▼B

AG21 Väga vähe tõenäoline eriolukorra stsenaarium, nagu näiteks hoiuste massiline väljavõtmine pangast või sarnane kindlustusandjat mõjutav olukord, ei kuulu (majandus)üksus poolt hindamisele otsustamaks, kas tal on kindel kavatsus ja suutlikkus hoida investeeringut kuni lunastustähtajani.

AG22 Müük enne lunastustähtaega võib vastata paragrahvis 9 toodud tingimusele – ja seetõttu ei tõstata küsimust (majandus)üksuse kavatsuse kohta hoida teisi investeeringuid kuni lunastustähtajani –, kui selline müük on tingitud ükskõik millisest järgnevalt esitatud asjaolust:

a) emitendi krediidivõime oluline nõrgenemine. Näiteks müük pärast välise reitinguagentuuri poolset krediidireitingu alandamist ei pruugi tingimata tõstatada küsimust (majandus)üksuse kavatsuse kohta hoida teisi investeeringuid kuni lunastustähtajani, kui alandamine annab tunnistust emitendi krediidivõime olulisest nõrgenemisest võrreldes krediidireitinguga esmasel kajastamisel. Samuti siis, kui (majandus)üksus kasutab sisereitinguid riskidele avatud positsioonide hindamiseks, võib selliste sisereitingute muutuste abil teha kindlaks emitendid, kelle krediidivõime on oluliselt nõrgenenud, tingimusel, et (majandus)üksuse sisereitingute määramise meetod ja selliste reitingute muudatused annavad järjepideva, usaldusväärse ja objektiivse mõõdupuu emitentide krediidikvaliteedi kohta. Kui on tõendeid finantsvara väärtuse languse kohta (vt paragrahvid 58 ja 59), siis peetakse krediidivõime nõrgenemist sageli oluliseks;

b) maksuseaduse muudatus, mis tühistab või vähendab oluliselt lunastustähtajani hoitava investeeringu intressi maksuvaba staatust (välja arvatud maksuseaduse muudatus, mis muudab intressitulule rakendatavaid maksumäärasid);

c) oluline äriühendus või oluline võõrandamistehing (nagu näiteks ärisegmendi müük), mis tingib lunastustähtajani hoitava investeeringu müügi või võõrandamise, et säilitada (majandus)üksuse olemasolev intressimäärariski positsioon või krediidiriski poliitika (ehkki äriühendus on (majandus)üksuse kontrolli all olev sündmus, on tema investeerimisportfellis tehtavad muudatused intressimäärariski positsiooni või krediidiriski poliitika säilitamiseks pigem tagajärjelised kui etteaimatavad);

d) õigusaktidest või tegevusala muudest regulatsioonidest tulenevate nõuete muutus, mis oluliselt muudab kas seda, milliseid investeeringuid lubatakse või kehtestab teatud investeeringuliikide uued maksimumtasemed, millest tingituna (majandus)üksus realiseerib lunastustähtajani hoitava investeeringu;

e) tegevusharus õigusaktidega ettenähtud kapitalinõuete oluline suurendamine, millest tingituna (majandus)üksus vähendab oma mahtusid, müües lunastustähtajani hoitavaid investeeringuid;

f) õigusaktidega ettenähtud riskipõhise kapitali arvestamisel kasutatavate lunastustähtajani hoitavate investeeringute riskikaalude oluline suurendamine.

AG23 (Majandus)üksus ei ole tõestanud suutlikkust hoida lunastustähtajani investeeringut kindla lunastustähtajaga finantsvarasse, kui:

a) tal puuduvad rahalised vahendid investeeringu finantseerimise jätkamiseks kuni lunastustähtajani või

▼B

b) talle rakendatakse kehtivaid õiguslikke või muid piiranguid, mis võiksid takistada tema kavatsust hoida finantsvara kuni lunastustähtajani. (Emitendi ostuoptsioon ei pruugi takistada (majandus)üksuse kavatsust hoida finantsvara kuni lunastustähtajani – vt paragrahv AG18.)

AG24 Asjaolud, välja arvatud paragrahvides AG16–AG23 kirjeldatud asjaolud, võivad viidata sellele, et (majandus)üksusel ei ole kindlat kavatsust või suutlikkust hoida investeeringut kuni lunastustähtajani.

AG25 (Majandus)üksus hindab oma kavatsust ja suutlikkust hoida oma lunastustähtajani hoitavaid investeeringuid kuni lunastustähtajani mitte ainult nende finantsvarade esmasel kajastamisel, vaid samuti ►**M5** iga järgneva aruandeperioodi lõpus ◄.

Laenud ja nõuded

AG26 Iga fikseeritud või kindlaksmääratavate maksetega mittetuletisinstrumendist finantsvara (sh laenuvarad, nõuded ostjate vastu, investeeringud võlainstrumentidesse ja pangahoiused) võiksid potentsiaalselt vastata laenude ja nõuete mõistele. Kuid aktiivsel turul noteeritud finantsvara (nagu näiteks noteeritud võlainstrument, vt paragrahv AG71) ei vasta laenuks või nõudeks liigitamise kriteeriumitele. Finantsvarasid, mis ei vasta laenude ja nõuete mõistele, võib liigitada lunastustähtajani hoitavateks investeeringuteks, kui need vastavad sellise liigitamise tingimustele (vt paragrahvid 9 ja AG16–AG25). Sellise finantsvara esmasel kajastamisel, mida muul juhul liigitatakse laenuks või nõudeks, võib (majandus)üksus määratleda ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ õiglases väärtuses kajastatavaks või müügivalmis finantsvaraks.

VARJATUD TULETISINSTRUMENDID (paragrahvid 10–13)

AG27 Kui põhilepingul ei ole sätestatud või määratletud lõpptähtaega ja see väljendab jääkosalust (majandus)üksuse netovarades, siis sellise lepingu majanduslikud tunnused ja riskid on samad nagu omakapitaliinstrumendil ning varjatud tuletisinstrumendil peaksid olema sama (majandus)üksusega seotud omakapitali tunnused, et seda instrumenti saaks käsitleda tihedalt seotuna. Kui põhileping ei ole omakapitaliinstrument ja vastab finantsinstrumendi mõistele, siis selle majanduslikud tunnused ja riskid on samad nagu võlainstrumendil.

AG28 Varjatud mitteoptsioonist tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud forvard või *swap*) on põhilepingust eraldatud selle sätestatud või kaudsete oluliste tingimuste alusel nii, et esmasel kajastamisel saadakse selle õiglaseks väärtuseks null. Varjatud optsioonipõhine tuletisinstrument (nagu näiteks varjatud ostu- või müügioptsioon, ülempiiri, alampiiri või svaptsioon) on eraldatud põhilepingust sätestatud optsiooni tingimuste alusel. Põhilepingu esmane ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on jääksumma pärast varjatud tuletisinstrumendi eraldamist.

AG29 Tavaliselt käsitletakse ühes instrumendis sisalduvat mitut varjatud tuletisinstrumenti üheainsa varjatud liittuletisinstrumendina. Kuid omakapitaliks liigitatavaid varjatud tuletisinstrumente (vt IAS 32) arvestatakse eraldi nendest, mis on liigitatud varade või kohustustena. Lisaks, kui instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti ning need tuletisinstrumendid on seotud erinevate riskidele avatud positsioonidega, on kergesti eraldatavad ja üksteisest sõltumatud, arvestatakse neid üksteisest eraldi.

▼B

AG30 Varjatud tuletisinstrumendi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud põhilepinguga (paragrahvi 11 punkt a) järgmistes näidetes. Nendes näidetes, eeldades, et paragrahvi 11 punktides b ja c esitatud tingimused on täidetud, kajastab (majandus)üksus varjatud tuletisinstrumenti põhilepingust eraldi.

a) Instrumendis varjatud müügioptsioon, mis võimaldab selle valdajal nõuda emitendilt instrumendi tagasiostmist raha või muude varade eest, mille summa kõigub vastavalt omakapitali või kauba hinna või indeksi muutusele, ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga.

b) Omakapitaliinstrumendis varjatud ostuoptsioon, mis võimaldab emitendil osta tagasi see omakapitaliinstrument kindlaksmääratud hinnaga, ei ole tihedalt seotud põhiomakapitaliinstrumendiga selle valdaja seisukohalt (emitendi seisukohalt on ostuoptsioon omakapitaliinstrument tingimusel, et see vastab sellise liigitamise tingimustele kooskõlas IAS 32-ga, mille korral see ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse).

c) Optsioon või automaatne säte võlainstrumendi lõpptähtajani järelejäänud perioodi pikendamiseks ei ole tihedalt seotud alusvõlainstrumendiga, välja arvatud juhul, kui samaaegselt pikendamisega korrigeeritakse intressimäära hetkel kehtiva ligikaudse turuintressimäära alusel. Kui (majandus)üksus emiteerib võlainstrumendi ja selle võlainstrumendi valdaja väljastab kolmandale osapoolele võlainstrumendiga seonduva ostuoptsiooni, käsitleb emitent ostuoptsiooni kui võlainstrumendi lõpptähtajani järelejäänud perioodi pikendamist tingimusel, et emitendilt võib nõuda osalemist ostuoptsiooni kasutamisest tuleneval võlainstrumendi uuesti turustamisel või sellele kaasa aitamisel.

d) Põhivõlainstrumendis või kindlustuslepingus varjatud ja omakapitaliga indekseeritud intressi- või põhiosamaksed – mille kaudu intressi- või põhiosasumma on indekseeritud omakapitaliinstrumentide väärtuse suhtes – ei ole tihedalt seotud põhiinstrumendiga, sest põhiinstrumendis ja varjatud tuletisinstrumendis sisalduvad riskid on erinevad.

e) Põhivõlainstrumendis või kindlustuslepingus varjatud ja kaubaga indekseeritud intressi- või põhiosamakse – mille kaudu intressi- või põhiosasumma on indekseeritud kauba (näiteks kulla) hinna suhtes – ei ole tihedalt seotud põhiinstrumendiga, sest põhiinstrumendis ja varjatud tuletisinstrumendis sisalduvad riskid on erinevad.

f) Vahetusvõlakirjas varjatud vahetusõigus omakapitaliinstrumendiks ei ole tihedalt seotud vahetusvõlakirjaga selle instrumendi valdaja seisukohalt (emitendi seisukohalt on vahetusõigus omakapitaliinstrumendiks omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse tingimusel, et see vastab sellise liigitamise tingimustele kooskõlas IAS 32-ga).

▼M22

g) Ostu-, müügi- või ettemaksega optsioon, mis on varjatud põhivõlalepingus või põhikindlustuslepingus, ei ole tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui:

i) optsiooni täitmishind on igal täitmistähtajal ligikaudselt võrdne põhivõlainstrumendi amortiseeritud soetusmaksumusega või põhikindlustuslepingu bilansilise (jääk)maksumusega; või

▼M22

ii) ettemakse optsiooni täitmishind hüvitab laenuandjale kaotatud intressi ligikaudse nüüdisväärtuse summa ulatuses põhilepingu järelejäänud tähtaja osas. Kaotatud intress on ettemakstud põhisumma ja intressimäära erinevuse korrutis. Intressimäära erinevus on vahe, mille võrra põhilepingu sisemine intressimäär ületab sisemist intressimäära, mida (majandus)-üksus saaks ettemakse kuupäeval, kui ta reinvesteeriks sarnase lepingu puhul ettemakstud põhisumma põhilepingu järelejäänud perioodiks.

Selle hindamine, kas ostu- või müügioptsioon on tihedalt seotud põhivõlalepinguga, tehakse enne vahetatava võlainstrumendi omakapitali komponendi eraldamist kooskõlas IAS 32-ga.

▼B

h) Krediidituletisinstrumendid, mis on varjatud põhivõlainstrumendis ja lubavad ühel osapoolel (saajal) kanda teatud vara, mida ta ei pruugi omada, krediidirisk üle teisele osapoolele (garandile), ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga. Sellised krediidituletisinstrumendid võimaldavad garandil võtta varaga seonduv krediidirisk, ilma sellist vara otseselt omamata.

AG31 Hübriidinstrumendi näiteks on finantsinstrument, mis annab valdajale õiguse finantsinstrumendi emitendile instrument tagasi müüa raha või muu finantsvara eest, mille summa muutub vastavalt omakapitali või kauba indeksi muutusele, mis võib suureneda või väheneda (müüdav instrument). Välja arvatud juhul, kui esmasel kajastamisel emitent ei määratle müüdavat instrumenti õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatava finantskohustisena, on ta kohustatud eraldama varjatud tuletisinstrumendi (s.o indekseeritud põhiosamakse) paragrahvi 11 alusel, sest põhileping on võlainstrument vastavalt paragrahvile AG27 ja indekseeritud põhiosamakse ei ole tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga vastavalt paragrahvi AG30 punktile a. Kuna põhiosamakse võib suureneda ja väheneda, on varjatud tuletisinstrument mitteoptsioonist tuletisinstrument, mille väärtus on indekseeritud alusvaraks oleva muutuja suhtes.

AG32 Kui müüdavat instrumenti saab tagasi müüa igal ajal rahasumma eest, mis vastab (majandus)üksuse netovara väärtuse proportsionaalsele osale (näiteks avatud investeerimisfondi osakud või mõned osakutega seotud investeerimistooted), on varjatud tuletisinstrumendi eraldamise ja iga komponendi eraldi arvestamise eesmärgiks mõõta segainstrumenti tagasiostmise summas, mis on makstav ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, kui valdaja kasutaks õigust instrumendi tagasimüümiseks emitendile.

AG33 Varjatud tuletisinstrumendi majanduslikud tunnused ja riskid on tihedalt seotud põhilepingu majanduslike tunnuste ja riskidega järgmistes näidetes. Nendes näidetes ei kajasta (majandus)üksus varjatud tuletisinstrumenti eraldi põhilepingust.

▼B

a) Varjatud tuletisinstrument, mille baasiks on intressimäär või intressimäära indeks, mis võib muuta intressi summat, mis muidu makstaks või saadaks intressi kandvalt põhivõlalepingult või kindlustuslepingult, on tihedalt seotud põhilepinguga, välja arvatud juhul, kui segainstrumenti on võimalik arveldada sellisel viisil, et lepingu omajal ei kaeta sisuliselt kõike tema kajastatud investeeringust või varjatud tuletisinstrument võiks vähemalt kahekordistada omaja algset põhilepingu tulumäära ja selle tulemus võiks olla tulumäär, mis on vähemalt kaks korda suurem võrreldes tulumääraga lepingust turul kui see oleks sõlmitud samadel tingimustel põhilepinguga.

b) Võlalepingu või kindlustuslepingu intressimäära varjatud alam- või ülempiir on tihedalt seotud põhilepinguga, eeldades, et lepingu väljastamisel on ülempiir turuintressimääraga võrdne või kõrgem ja alampiir turuintressimääraga võrdne või madalam ja ülem- või alampiiri ei ole seoses põhilepinguga võimendatud. Sarnaselt on lepingus sisalduvad sätted vara (nt kauba)ostu või müügi osas, millega kehtestatakse ülem- ja alammäära vara eest makstavale või saadavale hinnale, on tihedalt seotud põhilepinguga, kui nii ülem- kui alammäär oleksid jõustumisel ilma rahata ja ei ole võimendatud.

c) Varjatud välisvaluuta tuletisinstrument, mis näeb ette välisvaluutas nomineeritud põhiosa- või intressimakseid ja on varjatud põhivõlainstrumendis (nt topeltvaluuta võlakiri), on tihedalt seotud põhivõlainstrumendiga. Sellist tuletisinstrumenti ei eraldata põhiinstrumendist, sest IAS 21 nõuab rahalistelt varadelt ja kohustistelt saadavate välisvaluutakasumite ja -kahjumite kajastamist ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

d) Varjatud välisvaluuta tuletisinstrument põhilepingus, mis on kindlustusleping või ei ole finantsinstrument (nagu mitterahalise objekti ostu- või müügileping, kus hind on nomineeritud välisvaluutas), on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et see ei ole võimendatud, ei sisalda optsioonitunnuseid ja nõuab makseid ühes järgmistest valuutadest:

i) ükskõik millise olulise lepingu osapoole arvestusvaluuta;

ii) valuuta, milles saadava või üleantava kauba või teenuse hind tavaliselt määratletakse äritehingutes üle maailma (näiteks USA dollar toornafta tehingutes), või

iii) valuuta, mida tavaliselt kasutatakse mittefinantsobjektide ostu- või müügilepingutes majanduskeskkonnas, milles tehing toimub (nt suhteliselt stabiilne ja likviidne valuuta, mida tavaliselt kasutatakse kohalikes äritehingutes või väliskaubanduses).

▼B

e) Varjatud ettemakse õigus kas ainult intressi või ainult põhiosa saamisel on tihedalt seotud põhilepinguga tingimusel, et põhileping i) tulenes algselt finantsinstrumendi, mis iseenesest ei sisaldanud varjatud tuletisinstrumenti, lepingupõhiste rahavoogude saamise õiguse eraldamisest, ja ii) ei sisalda tingimusi, mis ei olnud sätestatud juba algses põhivõlalepingus.

f) Põhirendilepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhilepinguga, kui varjatud tuletisinstrument on i) inflatsiooniga seotud indeks, näiteks rendimaksete ja tarbijahinnaindeksi vahelise suhte indeks (tingimusel, et rent ei ole võimendatud ja indeks on seotud inflatsiooniga (majandus)üksuse enda majanduskeskkonnas), ii) tingimuslik renditasu, mis põhineb seonduval müügil või iii) tingimuslik renditasu, mis põhineb muutuvatel intressimääradel.

g) Investeeringuühikuga seotus, mis on varjatud põhifinantsinstrumenti või põhikindlustuslepingusse, on tihedalt seotud põhiinstrumendi või põhilepinguga, kui ühikuga fikseeritud makseid mõõdetakse kehtiva ühiku väärtusega, mis kajastab fondi varade õiglast väärtust. Investeeringuühikuga seotus on lepinguline tingimus, mis nõuab et maksed oleksid nomineeritud sisemise- või välise investeerimisfondi ühikutes.

h) Kindlustuslepingus varjatud tuletisinstrument on tihedalt seotud põhikindlustuslepinguga, kui varjatud tuletisinstrument ja põhikindlustusleping on niivõrd teineteisest sõltuvad, et majandus (majandus)üksus ei saa mõõta varjatud tuletisinstrumenti eraldi (s.o põhilepingut arvestamata).

Varjatud tuletisinstrumente sisaldavad instrumendid

AG33A Kui (majandus)üksusest saab ühte või mitut varjatud tuletisinstrumenti sisaldava hübriidinstrumendi (segainstrumendi) osapool, nõutakse paragrahviga 11, et (majandus)üksus teeks kindlaks iga sellise varjatud tuletisinstrumendi, hindaks, kas selle eraldamine põhilepingust on nõutav ja eraldamisele kuuluvate tuletisinstrumentide puhul mõõdaks tuletisinstrumente õiglases väärtuses nii esmasel kajastamisel kui ka järgnevalt. Need nõuded võivad olla keerulisemad või tingida vähem usaldusväärse mõõtmisviisi kui kogu instrumendi mõõtmine õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄. Sellel põhjusel lubatakse käesoleva standardiga instrumendi kui terviku määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks.

AG33B Sellist määratlemist võib kasutada, olenemata sellest, kas paragrahviga 11 nõutakse varjatud tuletisinstrumentide eraldamist põhilepingust või keelatakse selline eraldamine. Kuid paragrahv 11A ei luba hübriidinstrumendi (segainstrumendi) määratlemist õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavaks paragrahvi 11A punktides a ja b sätestatud juhtudel, sest sellega ei vähendataks keerulisust ega suurendataks usaldusväärsust.

KAJASTAMINE JA KAJASTAMISE LÕPETAMINE (paragrahvid 14–42)

Esmane kajastamine (paragrahv 14)

AG34 Paragrahvis 14 toodud põhimõttest lähtuvalt kajastab (majandus)üksus kõiki oma tuletisinstrumentidest tulenevaid lepingujärgseid õigusi ja kohustusi ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ vastavalt varade ja

▼B

kohustistena, välja arvatud nende tuletisinstrumentide korral, mis takistavad finantsvarade ülekandmise kajastamist müügina (vt paragrahv AG49). Kui finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta saaja ülekantud vara oma varana (vt paragrahv AG50).

AG35 Järgmised näited käsitlevad paragrahvis 14 toodud põhimõtte rakendamist:

a) tingimusteta nõudeid ja võlgu kajastatakse varade või kohustistena, kui (majandus)üksusest saab lepingu osapool ja sellest tulenevalt on tal juriidiline õigus saada või juriidiline kohustus maksta raha.

b) omandatavaid varasid ja tekkivaid kohustusi seoses siduva kohustusega osta või müüa kaupu või teenuseid ei kajastata tavaliselt enne, kui vähemalt üks osapooltest on täitnud lepingu. Näiteks kindla tellimuse saanud (majandus)üksus ei kajasta tavaliselt vara (ja tellimuse esitanud (majandus)üksus ei kajasta kohustist) selle tulevikukohustuse tekkimise hetkel, vaid lükkab kajastamise edasi kuni tellitud kaupade või teenuste lähetamise, üleandmise või osutamiseni. Kui siduv kohustus osta või müüa mittefinantsobjekte kuulub käesoleva standardi rakendusalasse vastavalt paragrahvidele 5–7, kajastatakse selle õiglast netoväärtust vara või kohustisena selle tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval (vt punkt c allpool). Lisaks, kui eelnevalt kajastamata siduv kohustus on määratletud maandamise objektiks olevaks instrumendiks õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumendis, kajastatakse maandatavast riskist tulenevat iga muutust pärast riskimaandamise alustamist õiglases netoväärtuses vara või kohustisena (vt paragrahvid 93 ja 94).

c) käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvat forvardlepingut (vt paragrahvid 2–7) kajastatakse vara või kohustisena tulevikukohustuse tekkimise kuupäeval, mitte arvelduse teostamise kuupäeval. Kui (majandus)üksusest saab forvardlepingu osapool, on õiguse ja kohustuse õiglased väärtused sageli võrdsed, nii et forvardi õiglane netoväärtus on null. Kui õiguse ja kohustuse õiglane netoväärtus ei ole null, kajastatakse lepingut kas vara või kohustisena.

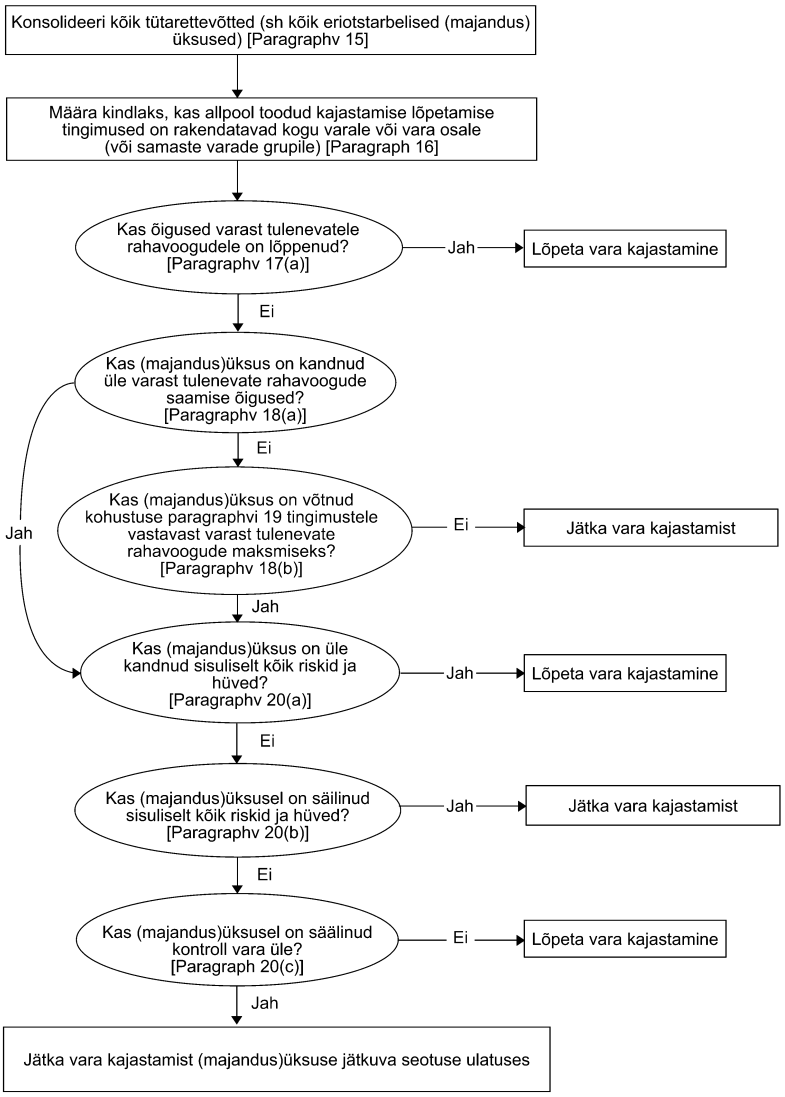
d) käesoleva standardi rakendusalasse kuuluvaid optsioonilepinguid (vt paragrahvid 2–7) kajastatakse varade või kohustistena, kui valdajast või optsiooni kirjutanud isikust saab lepingu osapool.

e) kavandatavad tulevikutehingud, olenemata nende tõenäosusest, ei ole varad ega kohustised, sest (majandus)üksusest ei ole saanud lepingu osapool.

▼B

Finantsvara kajastamise lõpetamine (paragrahvid 15–37)

AG36 Järgmine vooskeem iseloomustab otsustusprotsessi selle üle, kas ja mil määral finantsvara kajastamine lõpetatakse.



Kokkulepped, mille kohaselt (majandus)üksusel säilivad lepingujärgsed õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingujärgse kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale (paragrahvi 18 punkt b)

AG37 Paragrahvi 18 punktis b kirjeldatud olukord (kui (majandus)üksusel säilivad lepingujärgsed õigused saada finantsvarast tulenevaid rahavoogusid, kuid ta võtab lepingujärgse kohustuse maksta rahavoogusid ühele või mitmele maksesaajale) esineb näiteks siis, kui (majandus)üksus on eriotstarbeline majandus(majandus)üksus või varahaldaja ja ta emiteerib investoritele kasutoova osaluse endale kuuluvates alusfinantsvarades ja teenindab selliseid finantsvarasid. Sellisel juhul vastavad finantsvarad kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, kui paragrahvides 19 ja 20 toodud tingimused on täidetud.

▼B

AG38 Paragrahvi 19 rakendamisel võib (majandus)üksus olla näiteks finantsvara väljaandja või kontsern, mille koosseisu kuulub konsolideeritud eriotstarbeline majandus(majandus)üksus, mis on omandanud finantsvara ja annab rahavood edasi mitteseotud kolmandatest osapooltest investoritele.

Omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise hindamine (paragrahv 20)

AG39 Näideteks selle kohta, kui (majandus)üksus on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved, on:

a) finantsvara tingimusteta müük;

b) finantsvara müük koos õigusega finantsvara tagasiostmiseks tagasiostmise hetke õiglases väärtuses ja

c) finantsvara müük koos müügi- või ostuoptsiooniga, mis on sügavalt rahast väljas (s.o optsioon, mis on sellisel määral rahast väljas, et selle jõudmine rahasse enne lepingu aegumist on väga ebatõenäoline).

AG40 Näideteks selle kohta, kui (majandus)üksusel säilib sisuliselt kõik omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, on:

a) müügi- ja tagasiostutehing, mille korral tagasiostuhind on fikseeritud hind või müügihind, millele lisandub laenuandja tootlus;

b) väärtpaberite laenuks andmise leping;

c) finantsvara müük koos kogutulu-*swap'*iga, millega kantakse tururiskile avatud positsioon tagasi (majandus)üksusele;

d) finantsvara müük koos sügavalt rahas müügi- või ostuoptsiooniga (s.o optsioon, mis on sellisel määral rahas, et rahast väljaminemine enne tähtaja lõppemist on väga ebatõenäoline) ja

e) lühiajaliste nõuete müük, mille puhul (majandus)üksus garanteerib, et ta hüvitab saajal tõenäoliselt tekkivad krediidikahjumid.

AG41 Kui (majandus)üksus teeb kindlaks, et ülekandmise tulemusena on ta kandnud üle sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, ei kajasta ta ülekantud vara uuesti tulevasel perioodil, välja arvatud juhul, kui ta saab ülekantud vara tagasi uue tehinguga.

Kontrolli ülekandmise hindamine

AG42 (Majandus)üksusel ei säili kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa. (Majandus)üksusel säilib kontroll ülekantud vara üle, kui ülekantava vara saaja ei saa praktiliselt ülekantud vara müüa. Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui sellega kaubeldakse aktiivsel turul, sest

▼B

ülekantava vara saaja saaks osta ülekantud vara tagasi turul, kui tal tekib vajadus vara (majandus)üksusele tagastada. Näiteks ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa, kui ülekantud varale kehtib optsioon, mis lubab (majandus)üksusel seda tagasi osta, kuid ülekantava vara saaja võib kergesti hankida ülekantud vara turul, kui optsiooni kasutataks. Ülekantava vara saaja ei saa ülekantud vara praktiliselt müüa, kui (majandus)üksusel säilib selline optsioon ja ülekantava vara saajal ei ole võimalik kergesti hankida ülekantud vara turul, kui (majandus)üksus kasutab oma optsiooni.

AG43 Ülekantava vara saaja saab praktiliselt ülekantud vara müüa ainult siis, kui ülekantava vara saaja saab müüa ülekantud vara tervikuna mitteseotud kolmandale osapoolele ja ta saab seda teha ühepoolselt ilma ülekandmisele täiendavate piirangute kehtestamiseta. Määrav küsimus on see, et mida ülekantava vara saaja saab praktiliselt teha, mitte aga millised lepingujärgsed õigused ülekantava vara saajale kuuluvad selle suhtes, mida ta saab teha ülekantud varaga või millised lepingujärgsed keelud eksisteerivad. Täpsemalt:

a) lepingujärgsel ülekantud vara realiseerimise õigusel on vähe praktilist mõju, kui ülekantud varal puudub turg, ja

b) ülekantud vara realiseerimisel on vähe praktilist mõju, kui seda ei saa kasutada vabalt. Sel põhjusel:

i) ülekantava vara saaja suutlikkus realiseerida ülekantud vara peab olema sõltumatu teiste tegevusest (st see peab olema ühepoolne suutlikkus) ja

ii) ülekantava vara saaja peab olema suuteline realiseerima ülekantud vara ilma vajaduseta lisada ülekandmisele piiravaid tingimusi või muid kitsendusi (nt tingimusi laenuvara teenindamise või ülekantava vara saajale vara tagasiostmise õigust andva optsiooni kohta).

AG44 See, et ülekantava vara saaja tõenäoliselt ei müü ülekantud vara, ei tähenda iseenesest, et ülekandjal säilib kontroll ülekantud vara üle. Kui aga müügioptsioon või garantii takistab ülekantava vara saajat müümast ülekantud vara, säilib ülekandjal kontroll ülekantud vara üle. Näiteks kui müügioptsioon või garantii on piisavalt väärtuslik, takistab see ülekantava objekti saajat müümast ülekantud vara, sest ülekantava vara saaja tegelikult ei müüks ülekantud vara kolmandale osapoolele ilma sarnast optsiooni või muid piiravaid tingimusi lisamata. Selle asemel hoiaks ülekantava vara saaja ülekantud vara enda valduses, et saada garantii- või müügioptsioonijärgseid makseid. Selliste asjaolude korral säilib ülekandja kontroll ülekantud vara üle.

Ülekanded, mis vastavad kajastamise lõpetamise kriteeriumitele

AG45 (Majandus)üksusel võib säilida õigus saada osa ülekantud varadelt tulenevatest intressimaksetest hüvitisena nende varade teenindamise eest. Intressimaksete see osa, millest (majandus)üksus loobuks teenindusleping lõpetamisel või ülekandmisel, jaotatakse teenindusvarale või teeninduskohustisele. Intressimaksete see osa, millest (majandus)üksus

▼B

ei loobu, on intressinõue. Näiteks kui (majandus)üksus ei loobuks mitte mingist intressist teeninduslepingu lõpetamisel või ülekandmisel, on kogu intressivahe intressinõue. Paragrahvi 27 rakendamisel kasutatakse teenindusvara ja intressi saamise nõude õiglasi väärtusi, et jaotada nõude ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ (jääk)maksumus enam mittekajastatava vara osa ja edasikajastatava vara osa vahel. Kui teenindustasu ei ole kindlaks määratud või saadav tasu ei ole eeldatavasti (majandus)üksusele piisavaks hüvitiseks teenindamise eest, kajastatakse teeninduskohustuse kohustis õiglases väärtuses.

AG46 Hinnates edasikajastatava osa ja enam mittekajastatava osa õiglasi väärtusi paragrahvi 27 rakendamise eesmärgil, rakendab (majandus)üksus lisaks paragrahvis 28 toodud nõuetele ka paragrahvides 48, 49 ja AG69–AG82 toodud õiglase väärtuse mõõtmise nõudeid.

Ülekanded, mis ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele

AG47 Käesolev paragrahv käsitleb paragrahvis 29 toodud põhimõtte rakendamist. Kui (majandus)üksuse antud garantii kahjumite osas, mis võivad tuleneda ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest, takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist, sest (majandus)üksusel on säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, jätkatakse ülekantud vara kajastamist tervikuna ja saadud tasu kajastatakse kohustisena.

Jätkuv seotus ülekantud varadega

AG48 Järgnevalt on toodud näiteid selle kohta, kuidas (majandus)üksus mõõdab ülekantud vara ja kaasnevat kohustist vastavalt paragrahvile 30.

Kõik varad

a) Kui (majandus)üksuse antud garantii ülekantud varadega seotud kohustuste täitmata jätmisest tuleneva kahjumi eest tasumise kohta takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist jätkuva seotuse ulatuses, mõõdetakse ülekantud vara ülekande sooritamise kuupäeval kas i) vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses või ii) ülekandmisel saadud tasu maksimumsummas, mille tagasimaksmist võidakse (majandus)üksuselt nõuda (garantiisumma), olenevalt kumb summa on madalam. Kaasnevat kohustist mõõdetakse esialgu garantiisummas, millele lisatakse garantii õiglane väärtus (mis on tavaliselt garantii eest saadud tasu). Seejärel kajastatakse garantii esialgset õiglast väärtust ►M5 koondkasumi aruandes ◄ proportsionaalselt aja möödumisega (vt IAS 18) ja vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendatakse iga väärtuse langusest tuleneva kahjumi võrra.

Amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad varad

b) Kui (majandus)üksuse kirjutatud müügioptsiooni kohustus või (majandus)üksusele kuuluv ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja (majandus)üksus mõõdab ülekantud vara amortiseeritud soetusmaksumuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist selle soetusmaksumuses (s.o saadud tasuna), mida korrigeeritakse ülekantud vara soetusmaksumuse ja amortiseeritud soetusmaksumuse vahelise mis tahes erinevuse amortisatsiooni

▼B

võrra optsiooni aegumise kuupäeval. Näiteks oletagem, et vara amortiseeritud soetusmaksumus ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ülekandmise kuupäeval on 98 VÜ-d ja saadud tasu on 95 VÜ-d. Vara amortiseeritud soetusmaksumus optsiooni täitmistähtajal on 100 VÜ-d. Kaasneva kohustise esialgne ►M5 koondkasumi aruandes ◄ (jääk)maksumus on 95 VÜ-d, ning 95 VÜ ja 100 VÜ vahelist erinevust kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kasutades efektiivse intressimäära meetodit. Optsiooni täitmisel kajastatakse kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja täitmishinna vahelist mis tahes erinevust ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

Õiglases väärtuses mõõdetavad varad

c) Kui (majandus)üksusel säilinud ostuoptsiooni õigus takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja (majandus)üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, jätkatakse vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) optsiooni täitmishinnas, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahas ii) ülekantud vara õiglases väärtuses, millest on maha arvatud optsiooni ajaväärtus, kui optsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise mõõtmise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ neto(jääk)maksumus on ostuoptsiooni õiguse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 80 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 95 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 75 VÜ-d (80 VÜ – 5 VÜ) ja ülekantud vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on 80 VÜ-d (s.o selle õiglane väärtus).

d) Kui (majandus)üksuse kirjutatud müügioptsioon takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja (majandus)üksus mõõdab ülekantud vara õiglases väärtuses, mõõdetakse kaasnevat kohustist optsiooni täitmishinnas, millele lisatakse optsiooni ajaväärtus. Vara mõõtmine õiglases väärtuses võib toimuda kas õiglases väärtuses või optsiooni täitmishinnas, olenevalt kumb on madalam, kuna (majandus)üksusel ei ole õigust ülekantud vara õiglase väärtuse suurenemisele üle optsiooni täitmishinna. Sellega tagatakse, et vara ja kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ neto (jääk)maksumus on müügioptsiooni kohustuse õiglane väärtus. Näiteks kui alusvara õiglane väärtus on 120 VÜ-d, optsiooni täitmishind on 100 VÜ-d ja optsiooni ajaväärtus on 5 VÜ-d, siis kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus on 105 VÜ-d (100 VÜ + 5 VÜ) ja vara ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 100 VÜ-d (antud juhul optsiooni täitmishind).

e) Kui koridor ostetud ostuoptsiooni ja kirjutatud müügioptsiooni puhul takistab ülekantud vara kajastamise lõpetamist ja (majandus)üksus mõõdab vara õiglases väärtuses, jätkab ta vara mõõtmist õiglases väärtuses. Kaasnevat kohustist mõõdetakse i) ostuoptsiooni täitmishinna ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahas või ii) vara õiglase väärtuse ja müügioptsiooni õiglase väärtuse summas, millest on maha arvatud ostuoptsiooni ajaväärtus, kui ostuoptsioon on rahast väljas. Kaasneva kohustise korrigeerimine tagab, et vara ja kaasneva kohustise ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ neto(jääk)maksumus on (majandus)üksusele kuuluvate ja tema poolt väljaantud optsioonide õiglane

▼B

väärtus. Näiteks oletagem, et (majandus)üksus kannab üle õiglases väärtuses mõõdetava finantsvara, samaaegselt ostes ostuoptsiooni täitmishinnaga 120 VÜ ja kirjutades müügioptsiooni täitmishinnaga 80 VÜ-d. Samuti oletagem, et vara õiglane väärtus on ülekandmise kuupäeval 100 VÜ-d. Müügi- ja ostuoptsiooni ajaväärtused on vastavalt 1 VÜ-d ja 5 VÜ-d. Antud juhul kajastab (majandus)üksus vara summas 100 VÜ-d (vara õiglane väärtus) ja kohustist summas 96 VÜ-d [(100 VÜ + 1 VÜ) – 5 VÜ]. Sellest tulenevalt on vara netoväärtus 4 VÜ-d, mis on (majandus)üksusele kuuluvate ja tema poolt kirjutatud optsioonide õiglane väärtus.

Kõik ülekanded

AG49 Selles ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei käsitleta ülekandja lepingujärgseid ülekandega seotud õigusi või kohustusi eraldi tuletisinstrumentidena, kui nii tuletisinstrumendi kui ka kas ülekantud vara või ülekandmisest tuleneva kohustise kajastamine tingiks samade õiguste või kohustiste kahekordse kajastamise. Näiteks ülekandjal säilinud ostuoptsioon võib takistada finantsvarade ülekandmise käsitlemist müügina. Sellisel juhul ei kajastata ostuoptsiooni eraldi tuletisinstrumendi varana.

AG50 Ulatuses, millises finantsvara ülekandmine ei vasta kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, ei kajasta ülekantava vara saaja ülekantud vara oma varana. Ülekantava vara saaja lõpetab raha või muude makstud tasude kajastamise ja kajastab nõuet ülekandja vastu. Kui ülekandjal on nii õigus kui ka kohustus võtta uuesti kontroll kogu ülekantud vara üle kindla summa eest (näiteks vastavalt tagasiostulepingule), võib ülekantava objekti saaja käsitleda oma nõuet laenu või nõudena.

Näited

AG51 Järgmised näited illustreerivad käesolevas standardis toodud kajastamise lõpetamise põhimõtete rakendamist.

a) *Tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine.* Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt vara ostetakse tagasi fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara antakse laenuks vastavalt lepingule, mille kohaselt vara antakse tagasi ülekandjale, ei lõpetata selle vara kajastamist, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui ülekantava objekti saaja omandab õiguse vara müümiseks või pantimiseks, liigitab ülekandja vara oma ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ ümber, näiteks laenuks antud varaks või tagasiostu nõudeks.

▼B

b) *Tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine – varad, mis on sisuliselt samad.* Kui finantsvara müüakse vastavalt lepingule, mille kohaselt ostetakse tagasi sama või sisuliselt sama vara fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või kui finantsvara võetakse laenuks või laenatakse välja vastavalt lepingule, mille kohaselt antakse ülekandjale tagasi sama või sisuliselt sama vara, siis selle kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved.

c) *Tagasiostulepingud ja väärtpaberite laenuks andmine* – asendusõigus. Kui tagasiostuleping, mis on sõlmitud fikseeritud tagasiostuhinnaga või ostuhinnaga võrdse hinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, või sarnane väärtpaberite laenuks andmise tehing annab ülekantava objekti saajale õiguse asendada varasid, mis on ülekantud varaga sarnased ja tagasiostu kuupäeval sama õiglase väärtusega, siis tagasiostutehingu või väärtpaberite laenuks andmise tehingu alusel müüdud või laenuks antud vara kajastamist ei lõpetata, kuna ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved.

d) *Tagasiostu eesõigus õiglases väärtuses.* Kui (majandus)üksus müüb finantsvara ja tal säilib ainult eesõigus ülekantud vara tagasiostmiseks õiglases väärtuses juhul, kui ülekantava vara saaja hiljem selle vara müüb, siis (majandus)üksus lõpetab vara kajastamise, sest ta on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved.

e) *Fiktiivne börsitehing (*wash sale). Finantsvara tagasiostmist varsti pärast selle müümist nimetatakse mõnikord fiktiivseks börsitehinguks. Sellise tagasiostmise puhul ei ole välistatud kajastamise lõpetamine tingimusel, et esialgne tehing vastab kajastamise lõpetamise nõuetele. Kui aga finantsvara müügileping sõlmitakse samaaegselt lepinguga sama vara tagasi ostmiseks fikseeritud hinnaga või müügihinnaga, millele lisandub laenuandja tootlus, siis vara kajastamist ei lõpetata.

f) *Müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahas.* Kui ülekandja saab ülekantud finantsvara tagasi osta ja ostuoptsioon on sügavalt rahas, ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjale jäävad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Samuti kui ülekantava vara saaja saab finantsvara tagasi müüa ja müügioptsioon on sügavalt rahas, siis ei vasta ülekandmine kajastamise lõpetamise kriteeriumitele, sest ülekandjal säilivad sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved.

g) *Müügi- ja ostuoptsioonid, mis on sügavalt rahast väljas.* Finantsvara, mis kantakse üle vastavalt ülekantava vara saajale kuuluva sügavalt rahast väljas olevale müügioptsioonile või ülekandjale kuuluvale sügavalt rahast väljas olevale ostuoptsioonile, kajastamine lõpetatakse. See tuleneb asjaolust, et ülekandja on kandnud üle sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved.

▼B

h) *Kergesti hangitavad varad, millele kehtib ostuoptsioon, mis ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas*. Kui (majandus)üksusele kuulub vara ostuoptsioon, vara on turul kergesti kättesaadav ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas, siis vara kajastamine lõpetatakse. See on tingitud sellest, et (majandus)üksusel i) ei ole säilinud ja ta ei ole üle kandnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvaid riske ja hüvesid, ja ii) ei ole säilinud kontrolli. Kui aga vara ei ole turul kergesti kättesaadav, siis kajastamise lõpetamine on välistatud vara summa sellises ulatuses, mille suhtes kehtib ostuoptsioon, sest (majandus)üksusel on säilinud kontroll vara üle.

i) *Kergesti mittekättesaadav vara, millele kehtib müügioptsioon, mille on välja andnud (majandus)üksus ja optsioon ei ole sügavalt rahas ega sügavalt rahast väljas.* Kui (majandus)üksus kannab üle finantsvara, mis ei ole turul kergesti kättesaadav ja kirjutab müügioptsiooni, mis ei ole sügavalt rahast väljas ei jää (majandus)üksusele sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ega hüved, kuid ta ei kanna neid ka üle kirjutatud müügioptsiooni tõttu. (Majandus)üksusel säilib kontroll vara üle, kui müügioptsioon on piisavalt väärtuslik, et takistada ülekantava vara saajat vara müümast, sellisel juhul jätkatakse vara kajastamist ülekandja jätkuva seotuse ulatuses (vt paragrahv AG44). (Majandus)üksus kannab vara kontrolli üle, kui müügioptsioon ei ole piisavalt väärtuslik takistamaks vara müümist ülekantava vara saaja poolt, sellisel juhul vara kajastamine lõpetatakse.

j) *Varad, millele kehtib õiglase väärtusega müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping.* Kui kantakse üle finantsvara, millele kehtib müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, millel on tagasiostmise ajal finantsvara õiglase väärtusega võrdne täitmis- või tagasiostuhind, siis lõpetatakse kajastamine praktiliselt kõigi omandiga seonduvate riskide ja hüvede ülekandmise tõttu.

k) *Rahas arveldatavad ostu- või müügioptsioonid.* (Majandus)üksus hindab sellise finantsvara ülekandmisel, millele kehtib rahas tasaarveldatav müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping, kas tal on säilinud või ta on üle kandnud sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved. Kui (majandus)üksusel ei ole säilinud sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, määrab ta kindlaks, kas tal on säilinud kontroll ülekantud vara üle. See, et müügi- või ostuoptsioon või tagasiostu forvardleping on tasaarveldatav rahas, ei tähenda automaatselt, et (majandus)üksus on kontrolli üle kandnud (vt paragrahvid AG44 ja eespool toodud punktid g, h ja i).

▼B

l) *Eraldise eemaldamine.* Eraldise eemaldamine on tingimusteta tagasiostu(ostu)optsioon, mis annab (majandus)üksusele õiguse nõuda tagasi mõnede piirangute kohaselt ülekantud varad. Tingimusel, et sellise optsiooni tulemusena (majandus)üksusel ei säili ega ta ei kanna üle sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest, välistab selline optsioon kajastamise lõpetamise ainult tagasiostmisele kuuluva summa ulatuses (eeldades, et ülekantava vara saaja ei saa varasid müüa). Kui näiteks laenuvarade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ja nende ülekandmisel saadud laekumised on 100 000 VÜ-d ning iga üksikut laenu on võimalik tagasi osta, kuid võimalike tagasiostetavate laenude kogusumma ei tohi ületada 10 000 VÜ-d, siis 90 000 VÜ suurune osa laenudest vastab kajastamise lõpetamise kriteeriumitele.

m) *Tagasiostuoptsioon.* Ülekantud varasid teenindav (majandus)üksus, milleks võib olla ülekandja, võib omada tagasiostuoptsiooni järelejäänud ülekantud varade ostmiseks, kui säilinud varade summa langeb kindlaksmääratud tasemele, millest alates muutub nende varade teenindamise kulu koormavaks võrreldes teenindamisest saadava kasuga. Tingimusel, et tagasiostuoptsioonist tulenevalt ei ole (majandus)üksusel säilinud ega ta ei ole ka üle andnud sisuliselt kõiki omandiga seonduvatest riskidest ja hüvedest ning ülekantava objekti saaja ei saa varasid müüa, on välistatud kajastamise lõpetamine ainult sellise varade summa ulatuses, millele kehtib ostuoptsioon.

n) *Allutatud säilinud intressid ja krediidigarantiid.* (Majandus)üksus võib tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamise, allutades kas mõned või kõik enda säilitatud osalused ülekantud varades. Alternatiivselt võib (majandus)üksus vähendada ülekantava vara saajale krediidiriski laenugarantii vormis, mis võib olla piiramata või piiratud teatud summaga. Kui (majandus)üksusel säilivad sisuliselt kõik ülekantud vara omandiga seonduvad riskid ja hüved, jätkatakse vara kajastamist tervikuna. Kui (majandus)üksusel säilivad mõned, kuid mitte sisuliselt kõik omandiga seonduvad riskid ja hüved ning tal on säilinud kontroll, siis on kajastamise lõpetamine välistatud rahasumma või muude varade ulatuses, mille maksmist võidakse (majandus)üksuselt nõuda.

o) *Kogutulu* swap. (Majandus)üksus võib müüa finantsvara ülekantava vara saajale ja sõlmida ülekantava vara saajaga kogutulu *swap*, mille puhul kõik alusvarast tulenevate intressimaksete rahavood tasutakse (majandus)üksusele fikseeritud makse või muutuva intressimääraga makse summas ja (majandus)üksus saab endale alusvara õiglase väärtuse iga suurenemise või vähenemise. Sellisel juhul on kogu vara kajastamise lõpetamine keelatud.

p) *Intressmäära* swap. (Majandus)üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara ja sõlmida ülekantava objekti saajaga intressimäära *swap*'i fikseeritud intressimäära saamiseks ja muutuva intressimäära maksmiseks nominaalsumma alusel, mis on võrdne ülekantud finantsvara põhisummaga. Intressimäära *swap* ei välista ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et

▼B

vahetuslepingu kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest maksetest.

q) *Amortiseeruv intressimäära* swap. (Majandus)üksus võib ülekantava objekti saajale üle kanda fikseeritud intressimääraga finantsvara, mis tasutakse täielikult aja jooksul ja sõlmida ülekantava objekti saajaga amortiseeriva intressimäära *swap*'i fikseeritud intressimäära saamiseks ja muutuva intressimäära maksmiseks nominaalsumma alusel. Kui *swap*'i nominaalsumma amortiseerub nii, et see võrdub mis tahes ajahetkel ülekantud finantsvara tasumata põhisummaga, põhjustaks *swap* olulise ettemakseriski säilimise (majandus)üksusel, mille korral (majandus)üksus kas jätkab kogu ülekantud vara kajastamist või jätkab ülekantud vara kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses. Vastupidisel juhul, kui *swap*'i nominaalsumma amortiseerimine ei ole seotud ülekantud vara eest tasumata põhisummaga, siis selline vahetusleping ei põhjustaks varaga seotud ettemakseriski säilimist (majandus)üksusel. Seega ei välistaks see ülekantud vara kajastamise lõpetamist tingimusel, et *swap*'i kohased maksed ei sõltu ülekantud varalt tehtavatest intressimaksetest ja *swap*'ist ei tulene ülekantud vara omandiga seonduvate mis tahes muude märkimisväärsete riskide ja hüvede säilimine (majandus)üksusel.

AG52 Käesolev paragrahv illustreerib jätkuva seotuse meetodi rakendamist, kui (majandus)üksuse jätkuv seotus puudutab finantsvara üht osa.

Oletagem, et (majandus)üksusel on ettemakstavate laenude portfell, mille nominaalne ja efektiivne intressimäär on 10 protsenti ning mille põhisumma ja amortiseeritud soetusmaksumus on 10 000 VÜ-d. (Majandus)üksus sõlmib tehingu, milles ülekantava vara saaja omandab 9 115 VÜ eest õiguse saada 9 000 VÜ-d kõikidest põhiosamaksete laekumistest, millele lisandub 9,5-protsendiline intress. (Majandus)üksusel säilib õigus saada 1 000 VÜ-d põhisumma kõikidest laekumistest, millele lisandub 10-protsendiline intress ja 0,5-protsendiline intressivahe ülejääk ülejäänud 9 000 VÜ suuruselt põhisummalt. Ettemaksete laekumised jaotatakse (majandus)üksuse ja ülekantava vara saaja vahel proportsionaalselt suhtega 1: 9, kuid kõik tasumata summad arvatakse maha (majandus)üksuse 1 000 VÜ suuruselt osaluselt kuni selle osaluse täieliku ärakasutamiseni. Laenude õiglane väärtus tehingupäeval on 10 100 VÜ-d ja 0,5-protsendilise intressivahe ülejäägi hinnanguline õiglane väärtus on 40 VÜ-d.

(Majandus)üksus teeb kindlaks, et ta on andnud üle mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (näiteks olulise ettemakseriski), kuid tal on säilinud ka mõned olulised omandiga seonduvad riskid ja hüved (tulenevalt tema allutatud säilinud osalusest) ja tal on säilinud kontroll. Seetõttu rakendab ta jätkuva seotuse meetodit.

▼B

Käesoleva standardi rakendamiseks analüüsib (majandus)üksus tehingut a) täielikult proportsionaalse säilinud 1 000 VÜ suuruse osaluse säilitamisena ja b) sellise säilinud osaluse allutamisena, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul.

(Majandus)üksus arvutab, et 9 090 VÜ suurune osa (90 protsenti 10 100 VÜ-st) saadud 9 115 VÜ suurusest tasust on tasu täielikult proportsionaalse 90-protsendilise osa eest. Ülejäänud osa saadud tasust (25 VÜ) on tasu, mis on saadud selle säilitatud osaluse allutamise eest, et tagada ülekantava vara saajale krediidiriski vähendamine krediidikahjumi puhul. Lisaks on 0,5-protsendiline intressivahe ülejääk tasu, mis on saadud krediidiriski vähendamise eest. Seega on krediidiriski vähendamise eest saadud kogutasu 65 VÜ-d (25 VÜ + 40 VÜ).

(Majandus)üksus arvutab kasumi või kahjumi, mis tuleneb rahavoogudest 90-protsendilise osa müümisest. Eeldades, et ülekantud 90-protsendilise osa ja säilinud 10-protsendilise osa eraldatud õiglased väärtused ei ole ülekandmise kuupäeval määratletavad, jaotab (majandus)üksus vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vastavalt paragrahvile 28 järgmiselt:

	Hinnanguline õiglane väärtus	*Osalus*	*Jaotatud ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus*
Ülekantud osa	9 090	90 %	9 000
Säilinud osa	1 010	10 %	1 000
Kogusumma	**10 100**		**10 000**

(Majandus)üksus arvutab oma kasumi või kahjumi rahavoogude 90-protsendilise osa müügist, lahutades ülekantud osa jaotatud ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ jääkmaksumuse saadud tasust, mille tulemuseks on 90 VÜ-d (9 090 VÜ – 9 000 VÜ). (Majandus)üksusel säilinud osa ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on 1 000 VÜ-d.

Lisaks kajastab (majandus)üksus jätkuvat seotust, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks. Seega kajastab ta vara summas 1 000 VÜ-d (rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral) ja kaasnevat kohustist väärtusega 1 065 VÜ-d (mis on rahavoogude maksimumsumma, mida ta ei saaks allutamise korral, s.o 1 000 VÜ-d, millele lisandub allutamise õiglane väärtus 65 VÜ-d).

(Majandus)üksus kasutab kogu eespool toodud informatsiooni, et arvestada tehingut järgmiselt:

	Deebet	*Kreedit*
Esialgne vara	—	9 000
Allutatud vara või jääkosalus	1 000	—

▼B

	Deebet	*Kreedit*
Intressivahe ülejäägi näol saadavale tasule vastav vara	40	—
Kasum või kahjum (kasum ülekandmisest)	—	90
Kohustis	—	1 065
Saadud raha	9 115	—
Kogusumma	**10 155**	**10 155**

Vahetult pärast tehingut on vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus 2 040 VÜ-d, koosnedes 1 000 VÜ-st, mis on säilinud osaluse jaotatud maksumus ja 1 040 VÜ-st, mis on (majandus)üksuse täiendav jätkuv seotus tulenevalt tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks (mis sisaldab intressivahe ülejääki 40 VÜ-d).

Järgnevatel perioodidel kajastab (majandus)üksus krediidiriski vähendamise eest saadud tasu (65 VÜ-d) ajalise proportsiooni alusel, arvestab intressi kajastatud varalt, kasutades efektiivse intressimäära meetodit ja kajastab iga krediidi väärtuse langust kajastatud varadelt. Näitena viimati nimetatud juhtumi kohta oletagem, et järgmisel aastal ilmneb krediidi väärtuse languse kahjum 300 VÜ suuruses summas. (Majandus)üksus vähendab oma kajastatud vara 600 VÜ võrra (300 VÜ-d on seotud tema säilinud osalusega ja 300 VÜ-d on seotud täiendava jätkuva seotusega, mis tuleneb tema säilinud osaluse allutamisest krediidikahjumi jaoks) ja vähendab oma kajastatud kohustist 300 VÜ võrra. Netotulemus on 300 VÜ suurune krediidi väärtuse languse kulu ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

Finantsvara tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük (paragrahv 38)

AG53 Finantsvara tavapärastel turutingimustel toimuva ostu või müügi kajastamiseks kasutatakse kas tehingupäevapõhist või arvelduspäevapõhist arvestust, nagu on kirjeldatud paragrahvides AG55 ja AG56. Kasutatavat meetodit rakendatakse järjepidevalt sellise finantsvara iga ostu ja müügi kohta, mis kuulub paragrahvis 9 määratletud finantsvarade samasse kategooriasse. Seetõttu moodustavad kauplemiseesmärgil hoitavad varad eraldi kategooria võrreldes õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavate varadega.

AG54 Leping, mis nõuab või lubab lepingu väärtuse muutuse netotasaarveldamist, ei ole leping tavapärastel turutingimustel. Sellist lepingut käsitletakse tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil tuletisinstrumendina.

▼B

AG55 Tehingupäev on kuupäev, mil (majandus)üksus võtab endale vara otsmise või müümise kohustuse. Tehingupäevapõhine arvestus viitab a) saadava vara kajastamisele ja kohustisele maksta selle eest tehingupäeval ja b) müüdud vara kajastamise lõpetamisele, müügist tuleneva kasumi või kahjumi kajastamisele ja ostja vastu tekkinud nõude kajastamisele tehingupäeval. Tavaliselt ei hakka intress kogunema varalt ja vastavalt kohustiselt enne arvelduspäeva, mil omandiõigus läheb üle.

AG56 Arvelduspäev on kuupäev, mil vara antakse üle (majandus)üksusele või (majandus)üksuse poolt. Arvelduspäevapõhine arvestus viitab a) vara kajastamisele päeval, mil (majandus)üksus selle saab ja b) vara kajastamise lõpetamisele ja realiseerimisest saadava kasumi või kahjumi kajastamisele päeval, mil (majandus)üksus annab vara üle. Kui rakendatakse arvelduspäevapõhist arvestust, arvestab (majandus)üksus tehingupäeva ja arvelduspäeva vahelisel perioodil saadava vara õiglase väärtuse iga muutuse samal viisil nagu omandatud vara puhul. Teisiti öelduna ei kajastata väärtuse muutust varade puhul, mida kajastatakse soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses; seda kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ varade puhul, mis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatavateks finantsvaradeks; ning seda kajastatakse ►**M5** muus koondkasumis ◄ varade puhul, mis on liigitatud müügivalmis varadeks.

Finantskohustise kajastamise lõpetamine (paragrahvid 39–42)

AG57 Finantskohustis (või selle osa) kustutatakse, kui võlgnik kas:

a) täidab selle kohustise (või selle kohustise osa), makstes võlausaldajale tavaliselt rahas, muude finantsvaradega, kaupade või teenustega, või

b) on juriidiliselt vabastatud põhivastutusest kohustise (või selle osa) eest kas vastavalt seadusele või võlausaldaja poolt. (Kui võlgnik on andnud garantii, võib see tingimus olla siiski täidetud.).

AG58 Kui võlainstrumendi emitent ostab selle instrumendi tagasi, kustutatakse võlg ka siis, kui emitent on selle instrumendi turutegija või kavatseb seda lähiajal edasi müüa.

AG59 Kolmandale osapoolele, sealhulgas varahaldajale tehtav makse (mõnikord nimetatud kui „sisuline võõrandamine") ei vabasta iseenesest võlgnikku tema põhikohustusest võlausaldaja ees, kui seaduslik vabastus puudub.

AG60 Kui võlgnik maksab kolmandele osapoolele, et see võtaks endale kohustuse ja teatab oma võlausaldajale, et kolmas osapool on võtnud endale võlakohustuse, ei lõpeta võlgnik võlakohustuse kajastamist, kui paragrahvi AG57 punktis b nimetatud tingimus ei ole täidetud. Kui võlgnik maksab kolmandale osapoolele kohustuse võtmise eest ja hangib oma võlausaldajalt juriidilise vabastuse, on võlgnik võla kustutanud. Kui aga võlgnik on nõus tegema võlalt makseid kolmandale osapoolele või otse esialgsele võlausaldajale, kajastab võlausaldaja uut võlakohustust kolmanda osapoole ees.

▼B

AG61 Kuigi juriidiline vabastus, mis saadakse kas õigusaktide alusel või võlausaldajalt, tingib kohustise kajastamise lõpetamise, võib (majandus)üksus kajastada uue kohustise, kui paragrahvides 15–37 toodud kajastamise lõpetamise kriteeriumid ei ole ülekantud finantsvarade puhul täidetud. Kui need kriteeriumid ei ole täidetud, siis ei lõpetata ülekantud varade kajastamist ja (majandus)üksus kajastab ülekantud varadega seotud uue kohustise.

AG62 Paragrahvi 40 rakendamisel on tingimused oluliselt erinevad, kui uute tingimuste kohane rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtus, sealhulgas kõik makstud tasud, millest on maha arvatud kõik saadud tasud, mida on diskonteeritud esialgset efektiivset intressimäära kasutades, erineb üle 10 protsendi esialgse finantskohustise järelejäänud rahavoogude diskonteeritud nüüdisväärtusest. Kui võlainstrumentide vahetamist või tingimuste muutmist arvestatakse kustutamisena, kajastatakse mis tahes esinenud kulusid või tasusid kasumi või kahjumi osana instrumendi kustutamisel. Kui vahetamist või muutmist ei arvestata kustutamisena, korrigeeritakse kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kõikide esinenud kulude või tasudega ning need kulud või tasud amortiseeritakse muudetud kohustise järelejäänud tähtaja jooksul.

AG63 Mõnedel juhtudel vabastab võlausaldaja võlgniku tema hetkel kehtivast maksete kohustusest, kuid võlgnik võtab endale garantiikohustuse teha makseid, kui esmase vastutuse võtnud osapool jätab kohustuse täitmata. Sellisel juhul võlgnik:

a) kajastab uut finantskohustist oma garantiikohustuse õiglase väärtuse alusel ja

b) kajastab kasumit või kahjumit i) kõikide tasutud maksete ja ii) esialgse finantskohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, millest on maha arvatud uue finantskohustise õiglane väärtus, vahelise erinevuse alusel.

MÕÕTMINE (paragrahvid 43–70)

Finantsvarade ja -kohustiste esmane mõõtmine (paragrahv 43)

AG64 Esmasel kajastamisel on finantsinstrumendi õiglane väärtus tavaliselt tehinguhind (s.o makstud või saadud tasu õiglane väärtus, vt ka paragrahv AG76). Kui aga makstud või saadud tasu osa on millegi muu kui finantsinstrumendi eest, siis hinnatakse finantsinstrumendi õiglast väärtust mõnda hindamistehnikat kasutades (vt paragrahvid AG75–AG79). Näiteks intressi mittekandva pikaajalise laenu või nõude õiglast väärtust saab hinnata kõigi tulevaste rahalaekumiste nüüdisväärtusena, mida on diskonteeritud kasutades kehtivat (kehtivaid) intressi turumäära(-määrasid) sarnase krediidireitinguga sarnase instrumendi kohta (mis on sarnane valuuta, tähtaja, intressimäära liigi ja muude tegurite poolest). Iga täiendav laenuks antud summa on kulu või tulu vähendamine, välja arvatud juhul, kui see summa vastab mingit muud liiki varana kajastamise kriteeriumitele.

AG65 Kui (majandus)üksus annab turu intressimäärast erineva intressimääraga laenu (näiteks 5-protsendilise intressimääraga, kui sarnaste laenude turu intressimäär on 8 protsenti) ja talle makstakse selle eest tehingutasu, kajastab (majandus)üksus laenu selle õiglases väärtuses, st arvates maha saadud tehingutasu. (Majandus)üksus liidab väärtuse vähenduse kasumile või kahjumile, kasutades efektiivse intressimäära meetodit.

▼B

Finantsvarade edasine mõõtmine (paragrahvid 45 ja 46)

AG66 Kui varem finantsvarana kajastatud finantsinstrumenti mõõdetakse õiglases väärtuses ja selle õiglane väärtus langeb alla nulli, on see finantskohustis mõõdetuna vastavalt paragrahvile 47.

AG67 Järgmine näide iseloomustab tehingukulude arvestamist müügivalmis finantsvarade esmasel ja edaspidisel mõõtmisel. Vara omandatakse 100 VÜ eest, millele lisandub vahendustasu 2 VÜ-d. Esmaselt kajastatakse vara summas 102 VÜ-d. ►M5 Aruandeperioodi lõpp ◄ on üks päev hiljem, kui vara noteeritud turuhind on 100 VÜ-d. Vara müügi korral tuleks maksta vahendustasu 3 VÜ-d. Sellel kuupäeval mõõdetakse vara summas 100 VÜ-d (arvestamata võimalikku müügi vahendustasu) ja kahjumit summas 2 VÜ-d kajastatakse ►M5 muus koondkasumis ◄. Kui müügivalmis finantsvaral on fikseeritud või kindlaksmääratavad maksed, amortiseeritakse tehingukulud kasumisse või kahjumisse, kasutades efektiivse intressimäära meetodit. Kui müügivalmis finantsvaral ei ole fikseerituid või kindlaksmääratavaid makseid, kajastatakse tehingukulusid ►M5 koondkasumi aruandes ◄, kui vara kajastamine lõpetatakse või selle väärtus langeb.

AG68 Laenudeks ja nõueteks liigitatud instrumente mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses, arvestamata (majandus)üksuse kavatsust hoida neid kuni lunastustähtajani.

Õiglase väärtuse mõõtmise kaalutlused (paragrahvid 48–49)

AG69 Õiglase väärtuse mõiste põhineb eeldusel, et (majandus)üksus on jätkuvalt tegutsev ilma kavatsuseta või vajaduseta likvideerida või piirata oluliselt oma tegevuse ulatust või teha tehingut ebasoodsatel tingimustel. Seetõttu ei ole õiglane väärtus summa, mida (majandus)üksus saaks või maksaks sunnitud tehingu, sundlikvideerimise või hädamüügi korral. Kuid õiglane väärtus peegeldab instrumendi krediidikvaliteeti.

AG70 Käesolevas standardis kasutatakse mõisteid „pakkumishind” ja „küsitav hind” (millele mõnikord viidatakse kui „hetke pakkumishinnale”) noteeritud turuhindade kontekstis ning mõistet „pakutav-küsitav hinnavahe” ainult tehingukulude arvesse võtmiseks. Muid korrigeerimisi õiglase väärtuse saamiseks (nt tehingu vastaspoole krediidiriski kohta) ei ole mõistes „pakutav küsitav hinnavahe” arvesse võetud.

Aktiivne turg: noteeritud hind

AG71 Finantsinstrumenti käsitletakse aktiivsel turul noteerituna, kui noteeritud hinnad on kergesti ja regulaarselt kättesaadaval börsilt, vahendajalt, maaklerilt, tegevusharust, hinnamääramise teenuspakkujalt või järelevalveorganilt ning need hinnad kajastavad mitteseotud poolte vahelisi tegelikke ja regulaarselt esinevaid turutehinguid. Õiglane väärtus on hind, mis on kokku lepitud huvitatud ostja ja müüja vahelises mitteseotud osapoolte vahelises tehingus. Aktiivsel turul kaubeldava

▼B

finantsinstrumendi õiglase väärtuse kindlaksmääramise eesmärk on leida hind, millega toimuks tehing ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ selle instrumendiga (st seda instrumenti muutmata) kõige soodsamal aktiivsel turul, kuhu (majandus)üksusel on vahetu juurdepääs. (Majandus)üksus korrigeerib hinda kõige soodsamal turul, et võtta arvesse tehingu vastaspoole krediidiriski kõiki erinevusi sellel turul kaubeldavate instrumentide ja hinnatava instrumendi vahel. Avalikustatud hinnanoteeringute olemasolu aktiivsel turul on parim tõend õiglase väärtuse kohta ja nende olemasolu korral kasutatakse neid finantsvara või -kohustise mõõtmiseks.

AG72 Olemasoleva vara või väljaantava kohustise asjakohane noteeritud turuhind on tavaliselt hetkel kehtiv pakkumishind ning omandatava vara või olemasoleva kohustise korral on selleks küsitav hind. Kui (majandus)üksusel on vastastikku tasakaalustuvate tururiskidega varad ja kohustised, võib ta kasutada alusena keskmisi turuhindu tasaarvestavate riskipositsioonide õiglase väärtuse kindlaks tegemisel ja rakendada avatud netopositsiooni kohta vastavalt asjakohasusele kas pakkumishinda või küsitavat hinda. Kehtivate pakkumis- ja küsitavate hindade puudumisel võib hetkel kehtivat õiglast väärtust hinnata kõige hilisema tehingu hinna põhjal, kui alates tehingupäevast ei ole majanduslikud tingimused oluliselt muutunud. Kui tingimused on muutunud pärast tehingupäeva (nt riskivaba intressimäära muutus pärast äriühingu võlakirja kõige hilisemat hinnanoteeringut), peegeldab õiglane väärtus tingimuste muutust võrreldes sarnaste finantsinstrumentide kas hetke hindade või intressimääradega nii nagu asjakohane. Kui (majandus)üksus suudab tõestada, et viimase tehingu hind ei ole õiglane väärtus (nt sest see peegeldas summat, mida (majandus)üksus saaks või maksaks sunnitud tehingu, sundlikvideerimise või hädamüügi korral), korrigeeritakse seda hinda. Finantsinstrumentide portfelli õiglane väärtus on instrumendi ühikute arvu ja ühiku noteeritud turuhinna korrutis. Kui aktiivsel turul ei eksisteeri avaldatud hinnanoteeringut finantsinstrumendi kohta tervikuna, kuid aktiivne turg eksisteerib selle koostisosade kohta, määratakse õiglane väärtus koostisosade vastavate turuhindade alusel.

AG73 Kui määr (mitte hind) on noteeritud aktiivsel turul, kasutab (majandus)üksus seda turul noteeritud määra hindamistehnika sisendina õiglase väärtuse määramiseks. Kui turul noteeritud määr ei sisalda krediidiriski või muid tegureid, mida turul osalejad võtaksid arvesse instrumendi hindamisel, teeb (majandus)üksus korrigeerimised nende tegurite osas.

Ei ole aktiivset turgu: hindamistehnika

AG74 Kui finantsinstrumendi turg ei ole aktiivne, teeb (majandus)üksus õiglase väärtuse kindlaks kasutades hindamistehnikat. Hindamistehnikad hõlmavad teadlike ja huvitatud osapoolte vahel mitteseotud osapoolte vaheliste hiljutiste turutehingute kasutamist (kui nende kohta on kättesaadavaid andmeid), võrdlusi olulises osas sarnase teise instrumendi hetkel kehtiva õiglase väärtusega, diskonteeritud rahavoogude analüüsi ja optsiooni hinna määramise mudelite kasutamist. Kui on olemas hindamistehnika, mida turul osalejad tavaliselt kasutavad instrumendi hinna määramiseks ja see tehnika on andnud usaldusväärseid hinnanguid tegelike turutehingute hindade kohta, kasutab (majandus)üksus seda tehnikat.

▼B

AG75 Hindamistehnika kasutamise eesmärk on teha kindlaks, milline oleks olnud tehinguhind mõõtmiskuupäeval mitteseotud osapoolte vahelises tehingus, mis on ajendatud tavapärastest ärilistest kaalutlustest. Õiglast väärtust hinnatakse sellise hindamistehnika tulemuste alusel, mis kasutab maksimaalselt ära turusisendeid ja tugineb võimalikult vähesel määral (majandus)üksuse-spetsiifilistele sisenditele. Hindamistehnika peaks andma realistliku hinnangu õiglase väärtuse kohta, kui a) see peegeldab põhjendatult, kuidas turg võiks eeldatavasti määrata instrumendi hinna ja b) hindamistehnika sisendid vastavad põhjendatult turuootustele ja finantsinstrumendis sisalduvate riski-tootluse tegurite näitajale.

AG76 Seetõttu hindamistehnika a) sisaldab kõiki tegureid, mida turul osalejad võtaksid arvesse hinna määramisel ja b) on kooskõlas finantsinstrumentide hindamise üldtunnustatud metodoloogiatega. (Majandus)üksus kontrollib hindamistehnikat perioodiliselt ja testib selle paikapidavust, kasutades sama instrumendiga (muutmata või ümber struktureerimata kujul) tehtud mis tahes jälgitavate jooksvate turutehingute hindu või tuginedes mis tahes saada olevatele jälgitavatele turuandmetele. (Majandus)üksus hangib turuandmeid järjepidevalt samal turul, kus instrument anti välja või osteti. Finantsinstrumendi esmasel kajastamisel on parimaks tõendiks õiglase väärtuse kohta tehinguhind (s.o antud või saadud tasu õiglane väärtus), välja arvatud, kui selle instrumendi õiglane väärtus on tõendatud sama instrumendiga (mida ei ole muudetud) tehtud muude jälgitavate jooksvate turutehingute võrdlemise teel või tuginedes hindamistehnikale, mille muutujate hulka kuuluvad ainult jälgitavad turuandmed.

AG76A Finantsvara või finantskohustise edasine mõõtmine ning kasumite ja kahjumite edasine kajastamine peab olema kooskõlas käesoleva standardi nõuetega. Paragrahvi AG76 rakendamine võib põhjustada olukorra, et finantsvara või finantskohustise esmasel kajastamisel ei kajastata kahjumit ega kasumit. Sellisel juhul sätestab IAS 39, et pärast esmast kajastamist kajastatakse kahjumit või kasumit ainult selles ulatuses, mis tuleneb turul osalejate poolt hinna kujundamisel arvestatava teguri (kaasa arvatud aja) muutusest.

AG77 Finantsvara esialgne omandamine või väljaandmine või finantskohustise võtmine on turutehing, mis annab aluse finantsinstrumendi õiglase väärtuse hindamiseks. Eriti siis, kui finantsinstrumendi puhul on tegemist võlainstrumendiga (näiteks laenuga), saab selle õiglast väärtust määrata, võttes aluseks selle instrumendi omandamise või väljaandmise ajal eksisteerinud turutingimused ja hetkel kehtivad turutingimused, või (majandus)üksuse või teiste isikute poolt hetkel nõutavad intressimäärad sarnaste võlainstrumentide puhul (mis on sarnased järelejäänud tähtaja, rahavoogude ajalise jaotumise, valuuta, krediidiriski, tagatise ja intressi poolest). Tingimusel, et võlgniku krediidirisk ja rakendatav krediidi hinnavahe ei muutu pärast võlainstrumendi väljaandmist, võib alternatiivselt saada hinnangu hetkel kehtiva turu intressimäära kohta, kasutades intressi (viit)määra, mis peegeldab paremat krediidikvaliteeti kui alusvõlainstrument, hoides krediidi hinnavahe konstantsena ja tehes korrigeerimise intressi viitemäära muutuse suhtes pärast väljaandmise kuupäeva. Kui tingimused on muutunud pärast kõige hilisemat turutehingut, määratakse hinnatava finantsinstrumendi õiglase väärtuse vastav muutus, võttes aluseks sarnaste finantsinstrumentide hetkel kehtivad hinnad või määrad, mida on vajaduse korral korrigeeritud hinnatava instrumendi mis tahes erinevuste suhtes.

▼B

AG78 Samad andmed ei pruugi olla saadaval igal mõõtmispäeval. Näiteks päeval, mil (majandus)üksus võtab laenu või omandab võlainstrumendi, millega ei kaubelda aktiivselt, on (majandus)üksusel tehinguhind, mis on ühtlasi ka turuhinnaks. Kuid uusi tehinguandmeid ei pruugi olla saadaval järgmisel mõõtmispäeval ja kuigi (majandus)üksus saab määrata kindlaks turu intressimäärade üldise taseme, ei pruugi ta teada, millist krediidi- või muud riskitaset võtaksid turul osalejad arvesse instrumendi hinna määramisel sellel kuupäeval. (Majandus)üksusel ei pruugi olla hiljutistest tehingutest pärinevaid andmeid nõuetekohase krediidi hinnavahe kindlaksmääramiseks baasintressimäära suhtes, et kasutada seda hinnavahet nüüdisväärtuse arvutamiseks vajaliku diskontomäära kindlaks määramisel. Kui vastupidised tõendid puuduvad, oleks mõistlik eeldada et laenu võtmise kuupäeval eksisteerinud hinnavahes ei ole toimunud muutusi. Kuid (majandus)üksuselt oodatakse põhjendatud jõupingutuste tegemist, et määrata kindlaks, kas on tõendeid selliste tegurite muutuse kohta. Muutuse kohta tõendite olemasolu korral peaks (majandus)üksus võtma arvesse muutuse mõju finantsinstrumendi õiglase väärtuse kindlaksmääramisel.

AG79 Diskonteeritud rahavoogude analüüsi rakendamisel kasutab (majandus)üksus ühte või mitut diskontomäära, mis on võrdsed hetkel kehtivate tootlusmääradega finantsinstrumentide puhul, millel on oluliselt samad tingimused ja tunnused, sh instrumendi krediidikvaliteet, järelejäänud tähtaeg, mille jooksul lepingujärgne intressimäär on fikseeritud, põhiosamakse tagasimaksmiseni järelejäänud tähtaeg ja maksete tegemise valuuta. Ilma kindla intressimäärata lühiajalisi nõudeid ja võlgu võib mõõta esialgse arve summas, kui diskonteerimise mõju on ebaoluline.

Ei ole aktiivset turgu: omakapitaliinstrumendid

AG80 Selliste investeeringute õiglane väärtus, mis on tehtud omakapitaliinstrumentidesse, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul ja nendega seotud tuletisinstrumentide, mida tuleb arveldada sellise noteerimata omakapitaliinstrumendi üleandmise teel, õiglane väärtus (vt paragrahvi 46 punkt c ja paragrahv 47), on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute kõikumine ei ole selle instrumendi seisukohast märkimisväärne või b) hinnangute eri väärtuste esinemise tõenäosusi saab põhjendatult hinnata ja kasutada õiglase väärtuse hindamisel.

AG81 On mitmeid olukordi, mil sellistesse omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute, millel ei ole noteeritud turuhinda ja nendega seotud tuletisinstrumentide, mida tuleb arveldada sellise noteerimata omakapitaliinstrumendi üleandmisega (vt paragrahvi 46 punkt c ja paragrahv 47), võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute kõikumine ei ole tõenäoliselt märkimisväärne. Tavaliselt on võimalik hinnata sellise finantsvara õiglast väärtust, mille (majandus)üksus on omandanud väliselt osapoolelt. Kui aga võimalikud õiglase väärtuse põhjendatud hinnangud kõiguvad oluliselt ja võimalike variantide tõenäosusi ei saa põhjendatult hinnata, ei ole (majandus)üksusel võimalik mõõta instrumenti õiglases väärtuses.

Hindamistehnika sisendid

AG82 Sobiv tehnika konkreetse finantsinstrumendi õiglase väärtuse hindamiseks hõlmab jälgitavaid turuandmeid turutingimuste ja muude tegurite kohta, mis tõenäoliselt mõjutavad instrumendi õiglast väärtust. Finantsinstrumendi õiglane väärtus põhineb ühel või mitmel järgmisel teguril (ja võib olla ka muudel teguritel).

▼B

a) *Raha ajaväärtus (s.o baasmääraga või riskivaba määraga intress).* Baasintressimäärasid saab tavaliselt tuletada jälgitavatest valitsuse võlakirjade hindadest ja need on sageli noteeritud finantsväljaannetes. Sellised intressimäärad kõiguvad tavaliselt koos hinnanguliste rahavoogude eeldatavate kuupäevadega intressimäärade tulukõveral erinevate tähtaegade lõikes. Praktilistel põhjustel võib (majandus)üksus kasutada baasmäärana üldtunnustatud ja kergesti jälgitavat üldist intressimäära, nagu näiteks LIBOR või *swap*-intressimäär. (Kuna selline intressimäär nagu LIBOR ei ole riskivaba intressimäär, tehakse konkreetsele finantsinstrumendile sobiv krediidiriski korrigeerimine kindlaks krediidiriski alusel selles viitemääras sisalduva krediidiriski suhtes.) Mõnedes riikides võivad keskvalitsuse võlakirjad sisaldada olulist krediidiriski ja ei pruugi anda stabiilset baasintressi viitemäära vastavas valuutas nomineeritud instrumentide kohta. Sellistes riikides asuvatel mõnedel (majandus)üksustel võib olla parem krediidiseisund ja madalam laenuintress kui keskvalitsusel. Sellisel juhul oleks sobivam lähtuda baasintressi määrade kindlakstegemisel kõnealuse jurisdiktsiooni valuutas emiteeritud parima reitinguga äriühingute võlakirjade intressimääradest.

b) *Krediidirisk.* Krediidiriski mõju õiglasele väärtusele (s.o krediidiriski ülekurss baasintressi määra suhtes) võib tuletada erineva krediidikvaliteediga kaubeldavate instrumentide jälgitavate turuhindade või jälgitavate intressimäärade põhjal, mida nõuavad laenuandjad erineva krediidireitinguga laenude puhul.

c) *Välisvaluuta vahetushinnad.* Aktiivsed valuutavahetusturud eksisteerivad enamiku oluliste valuutade puhul ja hinnad noteeritakse igapäevaselt finantsväljaannetes.

d) *Kaupade hinnad.* Jälgitavad turuhinnad on olemas paljude kaupade kohta.

e) *Omakapitali hinnad.* Kaubeldavate omakapitaliinstrumentide hinnad (ja hinnaindeksid) on kergesti jälgitavad mõnedel turgudel. Nüüdisväärtusel põhinevaid tehnikaid võib kasutada selliste omakapitaliinstrumentide hetke turuhinna hindamiseks, mille kohta jälgitavad hinnad puuduvad.

f) *Volatiilsus (s.o finantsinstrumendi või muu objekti tulevaste hinnamuutuste ulatus).* Aktiivselt kaubeldavate objektide volatiilsuse näitajaid saab tavaliselt põhjendatult hinnata varasemate andmete alusel või kasutades hetke turuhindadega seonduvat volatiilsust.

g) *Ettemakse risk ja tagasiostu risk.* Finantsvarade eeldatavate ettemaksete ja finantskohustiste eeldatavate tagasiostude ajalisi jaotusi saab prognoosida varasemate andmete alusel. (Sellise finantskohustise, mida tehingu vastaspool saab tagasi osta, õiglane väärtus ei saa olla väiksem tagasiostu summa nüüdisväärtusest – vt paragrahv 49.)

h) *Finantsvara või -kohustise teeninduskulud.* Teeninduskulusid saab hinnata, kasutades võrdlusi teiste turuosaliste poolt nõutavate hetkel kehtivate tasudega. Kui finantsvara või -kohustise teeninduskulud on märkimisväärsed ja teistel turuosalistel esineksid võrreldavad kulud, peaks emitent neid kulusid finantsvara või -kohustise õiglase väärtuse määramisel arvesse võtma. On tõenäoline, et tulevaste tasude saamise lepingujärgse õiguse jõustumisel on õiglane väärtus võrdne nende eest makstud algsete kuludega, välja arvatud juhul, kui tulevased tasud ja seotud kulud ei ole kooskõlas võrreldavate turutingimustega.

▼B

Kasumid ja kahjumid (paragrahvid 55–57)

AG83 (Majandus)üksus rakendab IAS 21 finantsvaradele ja -kohustistele, mis on rahalised varad ja kohustised kooskõlas IAS 21-ga ja on nomineeritud välisvaluutas. Kooskõlas IAS 21-ga kajastatakse rahalistelt varadelt ja kohustistelt tulenevaid vahetuskursikasumeid ja -kahjumeid ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Erandiks on rahaline vara ja kohustis, mis on määratletud riskimaandamisinstrumendina kas rahavoogude riski maandamisel (vt paragrahvid 95–101) või netoinvesteeringu riski maandamisel (vt paragrahv 102). Vahetuskursikasumi ja -kahjumi kajastamisel kooskõlas IAS 21-ga käsitletakse rahalist müügivalmis finantsvara selliselt, nagu oleks see kajastatud amortiseeritud soetusmaksumuses välisvaluutas. Seega sellise finantsvara korral kajastatakse amortiseeritud soetusmaksumusest tulenevad valuutakursi vahed ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ja muud ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse muutused kajastatakse vastavalt paragrahvi 55 punktile b. Müügivalmis finantsvarade puhul, mis ei ole rahalised varad IAS 21 tähenduses (näiteks omakapitaliinstrumendid), sisaldab paragrahvi 55 punkti b kohaselt ►M5 muus koondkasumis ◄ kajastatud kasum või kahjum mis tahes seonduvat valuutakursimuutuse komponenti. Kui mittetuletisinstrumendist rahalise vara ja kohustise vahel on riskimaandamissuhe, kajastatakse nende finantsinstrumentide välisvaluutamuutuste komponenti kasumiaruandes.

Finantsvarade väärtuse langus ja mittelaekuvus (paragrahvid 58–70)

Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavad finantsvarad (paragrahvid 63–65)

AG84 Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavate finantsvarade väärtuse langust mõõdetakse kasutades finantsinstrumendi esialgset efektiivset intressimäära, sest diskonteerimine hetkel kehtiva intressi turumääraga tähendaks tegelikult sellise finantsvara õiglase väärtuse mõõtmist, mida muidu mõõdetakse amortiseeritud soetusmaksumuses. Kui laenu, nõude või lunastustähtajani hoitava investeeringu tingimused räägitakse uuesti läbi või neid muudetakse muul viisil tulenevalt laenuvõtja või emitendi finantsraskustest, mõõdetakse väärtuse langust kasutades esialgset efektiivset intressimäära enne tingimuste muutmist. Lühiajaliste nõuetega seotud rahavoogusid ei diskonteerita, kui diskonteerimise mõju on ebaoluline. Kui laenul, nõudel või lunastustähtajani hoitaval investeeringul on muutuv intressimäär, siis diskontomäär vara väärtuse langusest tuleneva mis tahes kahjumi mõõtmiseks paragrahvi 63 kohaselt on hetkel kehtiv efektiivne intressimäär, mis on kindlaks määratud vastavalt lepingule. Praktilise abinõuna võib võlausaldaja mõõta amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatava finantsvara väärtuse langust instrumendi õiglase väärtuse alusel, kasutades jälgitavat turuhinda. Tagatud finantsara hinnanguliste tulevaste rahavoogude nüüdisväärtuse arvutamine peegeldab tagatise ülemineкust tuleneda võivaid rahavoogusid, millest on maha arvatud tagatise omandamise ja müümise kulud, olenemata tagatise ülemineku tõenäosusest.

AG85 Väärtuse languse hindamisel võetakse arvesse kõik krediidiriskid, mitte ainult madala krediidikvaliteedi riskid. Näiteks kui (majandus)üksus kasutab sisemist krediitide liigitamise süsteemi, võtab ta arvesse kõik krediidirühmad, mitte ainult tõsist krediidi halvenemist peegeldavad rühmad.

▼B

AG86 Vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi prognoosimise protsessi tulemusena võidakse saada kas üksainus summa või võimalike summade vahemik. Viimasel juhul kajastab (majandus)üksus vara väärtuse langusest tulenevat kahjumit, mis võrdub parima hinnanguga selles vahemikus, võttes arvesse kogu enne finantsaruannete väljaandmist ([1]) kättesaadava asjakohase informatsiooni ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ eksisteerinud tingimuste kohta.

AG87 Vara väärtuse languse rühmiti hindamiseks rühmitatakse finantsvarad sarnaste krediidiriski tunnuste alusel, mis viitavad võlgnike suutlikkusele maksta kõik võlgnetavad summad vastavalt lepingu tingimustele (näiteks krediidiriski hindamise või krediidikvaliteedi määramise protsessi alusel, milles võetakse arvesse vara liiki, tööstusharu, geograafilist asukohta, tagatise liiki, tähtaja ületamist ja muid asjakohaseid tegureid). Selliste varade rühmade puhul on valitud tunnused olulised tulevaste rahavoogude prognoosimisel, kuna need viitavad võlgniku suutlikkusele maksta kõik võlgnetavad summad vastavalt hinnatavate varade lepingujärgsetele tingimustele. Kahjumi tõenäosus ja muu kahjumi statistika erineb rühma tasemel järgmiste varade vahel: a) varad, mille väärtuse langust on eraldi mõõdetud ja mille väärtuse langust ei leitud, ja b) varad, mille väärtuse langust ei ole eraldi hinnatud, millest tulenevalt võib olla nõutav erinev väärtuse languse summa. Kui (majandus)üksusel ei ole sarnaste riskitunnustega varade rühma, ei soorita ta täiendavat hindamist.

AG88 Rühmitamise alusel kajastatud vara väärtuse langusest tulenev kahjum on vahesamm enne sellise kahjumi kindlakstegemist eraldiseisvate varade kohta finantsvarade rühmas, mille väärtuse langust hinnatakse ühiselt. Niipea kui saadakse informatsiooni, mille kohaselt saab eraldi teha kindlaks vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi rühma kuuluvatelt konkreetsetelt varadelt, eemaldatakse need varad rühmast.

AG89 Finantsvarade rühma, mille väärtuse langust hinnatakse ühiselt, tulevasi rahavoogusid prognoositakse varasemate kahjude alusel, mis tulenesid varadelt, mille krediidiriski tunnused on sarnased kõnealusesse rühma kuuluvate finantsvarade krediidiriski tunnustega. (Majandus)üksused, millel ei ole (majandus)üksuse-spetsiifilisi varasemate kahjude kogemusi või selliseid kogemusi on olnud vähe, kasutavad sarnaste rühmade andmeid finantsvarade võrreldavate rühmade kohta. Varasemate kahjude analüüsi tulemusi korrigeeritakse jooksvalt jälgitavate andmete alusel, et peegeldada hetkel kehtivate tingimuste mõju, mis ei mõjutanud varasemate perioodide kahjusid ja kõrvaldada varasemal perioodil, kuid enam mitteeksisteerivate tingimuste mõju. Tulevaste rahavoogude hinnangud peegeldavad asjassepuutuvate jälgitavate andmete muutuste mõju ja on suunatult kooskõlas selliste perioodide lõikes esinevate muutustega (näiteks muutused tööpuuduse tasemes, kinnisvara hindades, kaupade hindades, maksestaatuses või muudes tegurites, mis viitavad rühmas tekkinud kahjumile ja selle ulatusele). Tulevaste rahavoogude prognoosimiseks kasutatavat metodoloogiat ja eeldusi analüüsitakse regulaarselt, et vähendada mis tahes erinevusi hinnangulise kahjumi ja tegeliku kahjumi vahel.

([1]) IAS 37 paragrahv 39 sisaldab juhist kuidas kindlaks määrata parimat hinnangut võimalike tulemuste ulatuses.

▼B

AG90 Näitena paragrahvi AG89 rakendamise kohta võib (majandus)üksus varasemate andmete alusel kindlaks teha, et krediitkaardi laenude tasumata jätmise üks peamisi põhjuseid on laenuvõtja surm. (Majandus)üksus võib täheldada, et suremuse tase on aastate lõikes muutumatu. Kuid sellele vaatamata võivad mõned laenuvõtjad (majandus)üksuse krediitkaardi laenude rühmas surra kõnealusel aastal, mis tähendab, et vara väärtuse languse kahjum on tekkinud nendelt laenudelt isegi siis, kui aasta lõpus (majandus)üksus veel ei tea, millised konkreetsed laenuvõtjad surid. Asjakohane oleks kajastada kahjumit vara väärtuse langusest selliste „tekkinud, kuid arvestuses kajastamata" kahjumite puhul. Asjakohane ei ole kajastada kahjumit vara väärtuse langusest surmade puhul, mis eeldatavasti leiavad aset tulevasel perioodil, sest nõutav kahjujuhtum (laenuvõtja surm) ei ole veel esinenud.

AG91 Kui kasutatakse varasemaid kahjumimäärasid tulevaste rahavoogude prognoosimisel, on oluline, et andmeid varasemate kahjumimäärade kohta rakendatakse rühmadele, mis on kindlaks määratud samal viisil nagu rühmad, mille puhul jälgiti varasemaid kahjumimäärasid. Seetõttu peab kasutatav meetod võimaldama iga rühma seostamist andmetega varasemate kahjumite kohta, mis on esinenud sarnaste krediidiriski tunnustega varade rühmas ja asjakohaste jälgitavate andmetega, mis peegeldavad praeguseid tingimusi.

AG92 Kasutada võib sobivaid valemeid või statistilisi meetodeid, et teha kindlaks vara väärtuse languse kahjum finantsvarade rühmas (näiteks väikelaenude puhul), kui need vastavad paragrahvides 63–65 ja AG87–AG91 toodud tingimustele. Mis tahes kasutatav mudel peaks sisaldama raha ajaväärtuse mõju, võtma arvesse rahavoogusid vara tähtajani järelejäänud ajavahemiku jooksul (mitte ainult järgmisel aastal), võtma arvesse portfellis sisalduvate laenude vanust ja ei tohiks põhjustada kahjumit vara väärtuse langusest finantsvara esmasel kajastamisel.

Intressitulu pärast vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi kajastamist

AG93 Kui finantsvara või sarnaste finantsvarade rühm on alla hinnatud seoses kahjumiga vara väärtuse langusest, kajastatakse seejärel intressitulu sama intressimäära kasutades, mida kasutati tulevaste rahavoogude diskonteerimiseks vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi mõõtmisel.

RISKIMAANDAMINE (paragrahvid 71–102)

Riskimaandamisinstrumendid (paragrahvid 72–77)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid (paragrahvid 72 ja 73)

AG94 Võimalik kahjum (majandus)üksuse poolt kirjutatud optsioonilt võib olla oluliselt suurem kui võimalik kasum optsiooniga seotud maandatava alusinstrumendi väärtuse muutusest. Teisiti öelduna ei ole kirjutatud optsioon efektiivne maandatava instrumendi kasumi- või kahjumi mõju vähendamisel. Seetõttu ei vasta kirjutatud optsioon riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele, välja arvatud juhul, kui see on määratletud ostetud optsiooni, sealhulgas muus finantsinstrumendis varjatud optsiooni (näiteks kirjutatud ostuoptsiooni, mida kasutatakse tagasiostetava kohustise maandamiseks) tasaarvestava tegurina. Erinevalt ülaltoodust on ostetud optsioonil kahjumiga võrdne või sellest suurem potentsiaalne kasum ja seetõttu omab see potentsiaali vähendada õiglaste väärtuste või rahavoogude muutustest tuleneva kasumi või kahjumi mõju. Seetõttu saab see vastata riskimaandamisinstrumendi kriteeriumitele.

▼B

AG95 Amortiseeritud soetusmaksumuses kajastatavat lunastustähtajani hoitavat investeeringut võib määratleda riskimaandamisinstrumendina välisvaluuta riski maandamisel.

AG96 Investeeringut noteerimata omakapitaliinstrumenti, mida ei kajastata õiglases väärtuses, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta või sellega seotud tuletisinstrumenti, mida tuleb arveldada sellise noteerimata omakapitaliinstrumendi üleandmisega (vt paragrahvi 46 punkt c ja paragrahv 47), ei saa määratleda riskimaandamisinstrumendina.

AG97 (Majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendid ei ole (majandus)üksuse finantsvarad või -kohustised ja seetõttu ei saa neid määratleda riskimaandamisinstrumentidena.

Maandatavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–84)

Kriteeriumitele vastavad instrumendid või tehingud (paragrahvid 78–80)

AG98 Siduv kohustus omandada äritegevus äriühenduse teel ei saa olla maandatav instrument või tehing, välja arvatud valuutakursiriski puhul, sest muid maandatavaid riske ei saa konkreetselt kindlaks teha ja mõõta. Need muud riskid on üldised äririskid.

AG99 Kapitaliosaluse meetodil mõõdetav investeering ei saa olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest kapitaliosaluse meetodiga kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ investori osa sidusettevõtte kasumis või kahjumis, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Sarnasel põhjusel ei saa investeering konsolideeritud tütarettevõttesse olla maandatav instrument või tehing õiglase väärtuse riskimaandamisel, sest konsolideerimisel kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ tütarettevõtte kasumit ja kahjumit, mitte investeeringu õiglase väärtuse muutusi. Välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamine on erinev, sest selle puhul on tegemist välisvaluutariski maandamisega, mitte investeeringu väärtuse muutuse õiglase väärtuse riski maandamisega.

AG99A Lõikes 80 sätestatakse, et suure tõenäosusega kontsernisisese tehingu välisvaluutarisk võib olla konsolideeritud raamatupidamisaruandes rahavooriski maandav tehing tingimusel, et tehing on muus valuutas kui tehingu osapooleks oleva (majandus)üksuse kasutatav valuuta ning välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit. Selleks võib (majandus)üksus olla emaettevõte, tütarettevõte, seotud ettevõte, ühisettevõtmised või filiaal. Kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk ei mõjuta konsolideeritud kasumit või kahjumit, ei või kontsernisisesed tehingud olla maandatavad tehingud. Nii on tavaliselt litsentsitasude, intressimaksete ja halduskulude puhul sama kontserni liikmete vahel juhul, kui nendega ei ole seotud kontserniväliseid tehinguid. Kuid kui prognoositavate kontsernisiseste tehingute välisvaluutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit, võivad kontsernisisesed tehingud olla maandatavad tehingud. Näiteks on prognoositav varude müük või ost sama kontserni liikmete vahel, kui toimub varude edasimüümine kontserniväli-sele osapoolele. Samuti võib konsolideeritud kasumit või kahjumit

▼B

mõjutada kontsernisisene masinate ja seadmete müük ühelt kontserni (majandus)üksuselt, kes need valmistas, teisele kontserni (majandus)üksusele, kes hakkab neid oma tegevuses kasutama. See võib juhtuda näiteks siis, kui masinaid ja seadmeid ostnud (majandus)üksus arvestab nendelt kulumit ning algselt masinate ja seadmete jaoks määratud summa võib muutuda, kui prognoositav kontsernisisene tehing on muus valuutas kui ostva (majandus)üksuse kasutatav valuuta.

▼M5

AG99B Juhul kui prognoositava kontsernisisese tehingu riskimaandamine vastab riskimaandamise arvestuse kriteeriumitele, liigitatakse iga muus koondkasumis kajastatud kasum või kahjum vastavalt paragrahvi 95 punktile a omakapitalist kasumisse või kahjumisse samal perioodil või perioodidel, mil riskimaandatava tehingu valuutarisk mõjutab konsolideeritud kasumit või kahjumit.

▼M15

AG99BA (Majandus)üksus võib määratleda kõiki maandatava alusinstrumendi või -tehingu rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi riskimaandamissuhtes. (Majandus)üksus võib samuti määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehingu ainult neid rahavoogude või õiglase väärtuse muutusi, mis on kõrgemad või madalamad teatud hinnast või muust muutujast (ühepoolne risk). Riskimaandamisinstrumendiks oleva ostetud optsiooni sisemine väärtus (eeldades, et sellel on samasugused põhitingimused nagu määratletud riskil), kuid mitte selle ajaväärtus, peegeldab maandatava alusinstrumendi või –tehingu ühepoolset riski. Näiteks võib (majandus)üksus määratleda tulevaste rahavoogude tulemuste kõikumise, mis tuleneb prognoositava kaubaostu hinnatõusust. Sellises olukorras määratletakse ainult kindlaksmääratud tasemest kõrgmast hinnatõusust tulenevaid rahavoo kahjumeid. Maandatav risk ei hõlma ostetud optsiooni ajaväärtust, kuna ajaväärtus ei ole sellise prognoositava tehingu komponent, mis mõjutab kasumit või kahjumit (paragrahvi 86 punkt b).

▼B

Finantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 81 ja 81A)

AG99C […] (Majandus)üksus võib määratleda kogu finantsvara või -kohustise kõik rahavood maandatava instrumendi või tehinguna ja maandada need rahavood ainult ühe teatud riski suhtes (nt ainult LIBOR-i muutustest tulenevate muutuste suhtes). Näiteks finantskohustise puhul, mille efektiivne intressimäär on 100 baaspunkti alla LIBOR-i, võib (majandus)üksus määratleda maandatava alusinstrumendina kogu kohustise (s.o põhisumma, millele on lisatud LIBOR-i määraga intress millest on maha arvatud 100 baaspunkti) ja maandada kogu kohustise õiglase väärtuse või rahavoogude muutuse riski, mis tuleneb LIBOR-i muutustest. (Majandus)üksus võib samuti valida maandamise suhtarvu, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada maandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule.

AG99D Kui fikseeritud intressimääraga finantsinstrumendi riski maandatakse teatud ajal pärast selle väljaandmist ja intressimäärad on vahepeal muutunud, võib (majandus)üksus määrata viitemääraga võrduva osa […]. Näiteks oletagem, et (majandus)üksus annab välja fikseeritud intressimääraga finantsvara väärtuses 100 VÜ, millel on 6-protsendiline

▼B

efektiivne intressimäär ajal, mil LIBOR on 4 protsenti. Ta hakkab selle vara riske teatud aja möödudes maandama, kui LIBOR on tõusnud 8 protsendini ja vara õiglane väärtus on langenud 90 VÜ-ni. (Majandus)üksus arvutab, et kui ta oleks ostnud vara sel kuupäeval, mil ta esimest korda määratles seda maandatava instrumendina, siis kehtinud õiglase väärtuse 90 VÜ eest, oleks sisemine tulusus olnud 9,5 protsenti. […] (Majandus)üksus saab määratleda 8-protsendilise LIBOR-i osa, mis koosneb osaliselt lepingujärgsetest intressi rahavoogudest ja osaliselt erinevusest praeguse õiglase väärtuse (s.o 90 VÜ-d) ja lõpptähtajal tagasimakstava summa vahel (s.o 100 VÜ-d).

▼M15

AG99E Paragrahviga 81 lubatakse (majandus)üksusel määratleda lisaks finantsinstrumendi kogu õiglase väärtuse muutusele või rahavoogude kõikumisele ka muid näitajaid. Näiteks:

a) finantsinstrumendi kõiki rahavoogusid võib määratleda teatavatest (kuid mitte kõikidest) riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes; või

b) finantsinstrumendi teatavaid (kuid mitte kõiki) rahavoogusid võib määratleda kõikidest või ainult mõnedest riskidest tulenevate rahavoogude või õiglase väärtuse muutuste suhtes (st „osa" finantsinstrumendi rahavoogudest võib määratleda kas kõikidest või ainult mõnedest riskidest tulenevate muutuste suhtes).

AG99F Riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastamiseks peavad määratletud riskid ja osad olema eraldi kindlaks tehtavad finantsinstrumendi komponendid ning määratletud riskide ja osade muutustest tulenevate kogu finantsinstrumendi rahavoogude või õiglase väärtuse muutused peavad olema usaldusväärselt mõõdetavad. Näiteks:

a) fikseeritud määraga finantsinstrumendi puhul, mille suhtes maandatakse riskivaba või (võrdlus)intressimäära muutustest tulenevate õiglase väärtuse muutuste riski, loetakse riskivaba või (võrdlus) määra tavaliselt nii finantsinstrumendi eraldi kindlaks tehtavaks komponendiks kui ka usaldusväärselt mõõdetavaks.

b) inflatsioon ei ole eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav ning seda ei saa määratleda riskina või finantsinstrumendi osana, välja arvatud siis, kui on täidetud punktis c esitatud nõuded.

c) inflatsiooniga seotud kajastatud võlakirja rahavoogude lepinguga kindlaksmääratud inflatsiooni osa (eeldades, et puudub vajadus varjatud tuletisinstrumendi eraldi arvestamiseks) on eraldi kindlaks tehtav ja usaldusväärselt mõõdetav seni, kuni instrumendi muud rahavood ei ole inflatsiooni osa poolt mõjutatavad.

▼B

Mittefinantsobjektide määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahv 82)

AG100 Mittefinantsvara või -kohustise koostisosa või komponendi hinnamuutustel ei ole tavaliselt prognoositavat, eraldi mõõdetavat sellist mõju instrumendi hinnale, mis oleks võrreldav näiteks turu intressimäärade muutuse mõjuga võlakirja hinnale. Seega mittefinantsvara või -kohustis on maandatav instrument ainult tervikuna või välisvaluuta

▼B

riski suhtes. Erinevuse korral riskimaandamisinstrumendi ja maandatava alusinstrumendi tingimuste vahel (nagu näiteks Brasiilia kohvi kavandatava ostu maandamise puhul, kui kasutatakse Kolumbia kohvi ostu forvardlepingut, mille tingimused on muus osas samad), võib riskimaandamissuhe sellele vaatamata vastata riskimaandamissuhte kriteeriumitele eeldusel, et paragrahvis 88 toodud kõik tingimused on täidetud, sealhulgas see, et riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne. Sel eesmärgil võib riskimaandamisinstrumendi summa olla suurem või väiksem kui maandatava instrumendi summa, kui see parandab riskimaandamissuhte efektiivsust. Näiteks võib läbi viia regressioonanalüüsi, et teha kindlaks statistiline suhe maandatava instrumendi või tehingu (nt tehing Brasiilia kohviga) ja riskimaandamisinstrumendi (nt tehing Kolumbia kohviga) vahel. Kui kahe muutuja (s.o Brasiilia kohvi ja Kolumbia kohvi ühikuhindade) vahel on kehtiv statistiline suhe, saab kasutada regressioonijoone kallakut, et teha kindlaks riskimaandussuhe, mis maksimeerib eeldatavat efektiivsust. Näiteks kui regressioonijoone kallak on 1,02, siis eeldatavat efektiivsust maksimeerib riskimaandussuhe, mis põhineb maandatava alusinstrumendi koguse 0,98 suhtel riskimaandamisinstrumendi kogusesse 1,00. Kuid riskimaandamissuhe võib kujuneda ebaefektiivseks, mida sel juhul kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ riskimaandamissuhte kestuse jooksul.

Objektirühmade määratlemine maandatavate instrumentide või tehingutena (paragrahvid 83 ja 84)

AG101 Netopositsiooni (nt sarnase lõpptähtajaga kõikide fikseeritud intressimääraga varade ja kohustiste netosumma) riski maandamine konkreetse maandatava instrumendi või tehingu maandamise asemel, ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele. Kuid peaaegu samasuguse mõju riskimaandamisarvestuse kasumile või kahjumile nagu kõnealust liiki riskimaandamissuhte puhul võib saavutada, määratledes maandatava riskiga instrumentideks osa alusvarade kogumist. Näiteks kui pangal on varasid 100 VÜ eest ja kohustisi 90 VÜ eest, mille puhul riskid ja tingimused on sarnase olemusega, ja pank maandab riskile avatud netopositsiooni summas 10 VÜ-d, saab ta määratleda varade riskimaandamisarvestusega hõlmatava osa summas 10 VÜ-d. Sellist määratlust saab kasutada, kui need varad ja kohustised on fikseeritud intressimääraga instrumendid, mille puhul on tegemist õiglase väärtuse riskimaandamisega, või kui need varad ja kohustised on muutuva intressimääraga instrumendid, mille puhul on tegemist rahavoogude riskimaandamisega. Samuti kui (majandus)üksusel on siduv kohustus sooritada ost välisvaluutas 100 VÜ eest ja siduv kohustus sooritada müük välisvaluutas 90 VÜ eest, saab ta maandada netosumma 10 VÜ-d, omandades tuletisinstrumendi ja määratledes selle riskimaandamisinstrumendina, mis on seotud 10 VÜ suuruse osaga 100 VÜ suurusest siduvast ostukohustusest.

Riskimaandamisarvestus (paragrahvid 85–102)

AG102 Õiglase väärtuse riskimaandamise näiteks on riskimaandamine, millega maandatakse fikseeritud intressimääraga võlainstrumendi õiglase väärtuse muutustele avatud positsiooni riski, mis tuleneb intressimäärade muutustest. Sellise riskimaandamisinstrumendi võib sõlmida kas emitent või instrumendi valdaja.

AG103 Näitena rahavoogude riskimaandamisinstrumendi kohta on *swap*'i kasutamine, et muuta muutuva intressimääraga võlg fikseeritud intressimääraga võlaks (s.o tulevase tehingu riskimaandamine, mille puhul maandatavad tulevased rahavood on tulevased intressimaksed).

▼B

AG104 Siduva kohustuse riskimaandamisinstrument (nt kütusehinna muutuse riski maandamiseks seoses elektrijaama kajastamata lepingulise siduva kohustusega osta kütust fikseeritud hinnaga) maandab õiglase väärtuse muutuse avatud positsiooni riski. Seega selline riskimaandamine on õiglase väärtuse riskimaandamine. Kuid paragrahvi 87 alusel saab siduva kohustuse välisvaluutariski maandamist arvestada alternatiivselt rahavoogude riskimaandamisena.

Riskimaandamise efektiivsuse hindamine

AG105 Riskimaandamist peetakse väga efektiivseks ainult siis, kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

a) Riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel peab riskimaandamine olema väga efektiivne õiglase väärtuse või rahavoogude muutuste tasaarvestamise saavutamisel, mis tulenevad selle perioodi jooksul maandatud riskist, mille jaoks riskimaandamine on ette nähtud. Sellist ootust saab väljendada erinevatel viisidel, sealhulgas võrreldes maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemaid maandatud riskist tulenevaid muutusi riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude varasemate muutustega, või tõestades kõrget statistilist korrelatsiooni maandatava instrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude ning riskimaandamisinstrumendi õiglase väärtuse või rahavoogude vahel. (Majandus)üksus võib valida riskimaandamissuhte, mis ei ole suhtes üks ühele, et parandada riskimaandamise efektiivsust vastavalt paragrahvis AG100 sätestatule.

b) Riskimaandamise tegelikud tulemused on vahemikus 80–125 protsenti. Näiteks kui tegelikult on kahjum riskimaandamisinstrumendilt 120 VÜ-d ja kasum rahainstrumendilt on 100 VÜ-d, saab tasaarvestamist mõõta suhtega 120/100, mis on 120 protsenti, või suhtega 100/120, mis on 83 protsenti. Kõnealuses näites, eeldades, et riskimaandamine vastab punktis a toodud tingimusele, saaks (majandus)üksus järeldada, et riskimaandamine on olnud väga efektiivne.

AG106 Efektiivsust hinnatakse vähemalt (majandus)üksuse aasta- või vahefinantsaruannete koostamise käigus.

AG107 Käesolev standard ei määratle mingit üht kindlat meetodit riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks. (Majandus)üksuse poolt kasutatav meetod riskimaandamise efektiivsuse hindamiseks sõltub tema riskijuhtimise strateegiast. Kui näiteks (majandus)üksuse riskijuhtimise strateegia näeb ette, et riskimaandamisinstrumendi summat korrigeeritakse perioodiliselt peegeldamaks muutusi maandatud positsioonis, peab (majandus)üksus tõestama, et riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne ainult kuni riskimaandamisinstrumendi summa järgmise korrigeerimiseni. Mõnedel juhtudel kasutab (majandus)üksus erinevaid meetodeid erinevat liiki riskimaandamise jaoks. (Majandus)üksuse riskimaandamise strateegia dokumentatsioon sisaldab efektiivsuse hindamise protseduure. Nendes protseduurides sätestatakse, kas hindamine hõlmab kogu kasumit või kahjumit riskimaandamisinstrumendilt või kas instrumendi ajaväärtus jäetakse arvestamata.

AG107A […].

▼B

AG108 Kui riskimaandamisinstrumendi ja maandatava vara, kohustise, siduva kohustuse või eriti tõenäolise kavandatava tehingu põhitingimused on samad, võib riski maandamisest tulenevaid õiglase väärtuse ja rahavoogude muutusi tõenäoliselt täielikult üksteisega tasaarvestada, nii riskimaandamisinstrumendi sõlmimisel kui ka hiljem. Näiteks intressimäära-*swap* on tõenäoliselt efektiivne riskimaandamisinstrument, kui nominaal- ja põhisummad, üldtähtaeg, ümberhindamise kuupäevad, intressi- ja põhiosamaksete laekumiste ja maksmise tähtajad ja intressimäärade mõõtmise alus on samad nii riskimaandamisinstrumendil kui ka maandataval instrumendil. Eriti tõenäolise kavandatava kaubaostu riskimaandamine forvardlepinguga on ilmselt väga efektiivne, kui:

a) forvardleping on sama kauba sama koguse ostmiseks samal ajal ja samas asukohas nagu maandatava kavandatava ostu puhul;

b) forvardlepingu õiglane väärtus selle jõustumisel on null ja

c) forvardlepingust tulenev muutus üle- või alakursis kas jäetakse välja efektiivsuse hindamisest ja kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, või eriti tõenäolisest kavandatavast tehingust tulenevate eeldatavate rahavoogude muutus põhineb kauba forvardhinnal.

AG109 Mõnikord tasaarvestab riskimaandamisinstrument ainult osa maandatavast riskist. Näiteks riskimaandamine ei oleks täielikult efektiivne, kui riskimaandamisinstrument ja maandatav instrument on nomineeritud erinevates valuutades, mis ei muutu sünkroonis. Samuti ei oleks intressimäärariski maandamine tuletisinstrumenti kasutades täielikult efektiivne, kui osa tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutusest tuleneb tehingu vastaspoole krediidiriskist.

AG110 Riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele vastamiseks peab riskimaandamine puudutama konkreetset kindlaksmääratud riski, mitte üksnes (majandus)üksuse üldisi äririske ja peab lõpptulemusena mõjutama (majandus)üksuse kasumit või kahjumit. Füüsilise vara riknemise risk või valitsuse poolt vara sundvõõrandamise riski maandamine ei vasta riskimaandamisarvestuse kriteeriumitele; efektiivsust ei saa mõõta, sest need riskid ei ole usaldusväärselt mõõdetavad.

▼M15

AG110A Paragrahvi 74 punktis a lubatakse (majandus)üksusel eraldada optsioonilepingu sisemine väärtus ja ajaväärtus ning määratleda riskimaandamisinstrumendina ainult optsioonilepingu sisemise väärtuse muutus. Sellise määratlemise tulemuseks võib olla riskimaandamissuhe, mis on täielikult efektiivne saavutamaks prognoositava tehingu maandatavast ühepoolsest riskist tulenevate rahavoogude tasaarveldavad muutused, kui prognoositava tehingu ja riskimaandamisinstrumendi põhitingimused on ühesugused.

▼M15

AG110B Kui (majandus)üksus määratleb ostetud optsiooni tervikuna prognoositavast tehingust tuleneva ühepoolse riski riskimaandamisinstrumendina, ei ole riskimaandamissuhe täielikult efektiivne. See on tingitud sellest, et optsiooni eest makstud lisatasu hõlmab ka ajaväärtust ja paragrahvi AG99BA sätestatu kohaselt ei hõlma määratletud ühepoolne risk optsiooni ajaväärtust. Seega ei toimu nimetatud olukorras makstud optsiooni lisatasu ajaväärtusest ja määratletud maandatavast riskist tulenevate rahavoogude tasaarveldamist.

▼B

AG111 Intressimäärariski puhul võib riskimaandamise efektiivsust hinnata, koostades finantsvarade ja -kohustiste lõpptähtaegade graafiku, kus näidatakse intressimäärariskile avatud netopositsioonid iga ajaperioodi kohta tingimusel, et riskile avatud netopositsioon on seostatud konkreetse vara või kohustisega (või varade või kohustiste konkreetse rühmaga või nende konkreetse osaga), mis tingivad riskile avatud netopositsiooni tekkimise ning riskimaandamise efektiivsust hinnatakse vastava vara või kohustise suhtes.

AG112 Riskimaandamise efektiivsuse hindamisel võtab (majandus)üksus tavaliselt arvesse raha ajaväärtuse. Maandatava instrumendi fikseeritud intressimäär ei pruugi täpselt kokku langeda sellise *swap*'i fikseeritud intressimääraga, mis on määratletud õiglase väärtuse riskimaandamisena. Samuti ei pruugi intressi kandva vara või kohustise muutuv intressimäär olla sama kui rahavoogude riskimaandamisena määratletud *swap*'i muutuv intressimäär. *Swap*-lepingu õiglane väärtus tuleneb selle netotasaarveldamisest. *Swap*-lepingu fikseeritud ja muutuvaid intressimäärasid saab muuta, mõjutamata netotasaarveldust, kui mõlemaid määrasid muudetakse sama summa võrra.

AG113 Kui (majandus)üksus ei vasta riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumitele, lõpetab (majandus)üksus riskimaandamisarvestuse alates viimasest kuupäevast, mil demonstreeriti vastavus riskimaandamise efektiivsuse kriteeriumitele. Kui aga (majandus)üksus määrab kindlaks sündmuse või asjaolude muutuse, mis põhjustas riskimaandamissuhte mittevastavuse efektiivsuse kriteeriumitele ja ta demonstreerib, et riskimaandamine oli efektiivne enne selle sündmuse või asjaolude muutuse esinemist, lõpetab (majandus)üksus riskimaandamisarvestuse alates sündmuse või asjaolude muutumise kuupäevast.

Õiglase väärtuse riskimaandamisarvestus portfelli intressimäärariski maandamisel

AG114 Finantsvarade või -kohustiste portfelliga seotud intressimäärariski õiglase väärtuse riskimaandamise korral vastab (majandus)üksus käesoleva standardi nõuetele, kui ta järgib punktides a–i ja paragrahvides AG115–AG132 sätestatud protseduure.

a) Riskijuhtimise protsessi osana määratleb (majandus)üksus selliste objektide portfelli, mille intressimäärariski ta soovib maandada. Portfelli võivad kuuluda ainult varad, ainult kohustised või nii varad kui ka kohustised. (Majandus)üksus võib määratleda kaks või enam portfelli (nt (majandus)üksus võib rühmitada oma müügivalmis varad eraldi portfelli), mille korral rakendab ta allpool toodud juhiseid iga portfelli kohta eraldi.

▼B

b) (Majandus)üksus analüüsib portfelli ümberhindamise perioodide lõikes eeldatavate, mitte lepingujärgsete ümberhindamise kuupäevade alusel. Analüüsi ümberhindamise perioodide lõikes võib teostada erinevatel viisidel, näiteks jaotades rahavood nende eeldatava toimumise perioodidesse või jaotades nominaalpõhisummad perioodide kaupa kuni ümberhindamise eeldatava hetkeni.

c) Sellise jaotamise alusel otsustab (majandus)üksus summa, mille riske ta soovib maandada. (Majandus)üksus määratleb maandatava instrumendina kindlaksmääratud portfellist sellise varade või kohustiste summa (kuid mitte netosumma), mis on võrdne summaga, mida ta soovib määratleda maandatavana. […].

d) (Majandus)üksus määrab kindlaks maandatava intressimäärariski. See risk võib olla maandatava positsiooni iga objekti intressimäärariski osa, nagu näiteks viiteintressimäär (nt LIBOR).

e) (Majandus)üksus määrab kindlaks ühe või mitu riskimaandamisinstrumenti iga ümberhindamise perioodi kohta.

f) Eespool punktides c–e tehtud määratlusi kasutades hindab (majandus)üksus riskimaandamise alustamisel ja järgnevatel perioodidel, kas riskimaandamine on eeldatavasti väga efektiivne perioodi jooksul, milleks riskimaandamine on ette nähtud.

g) (Majandus)üksus mõõdab perioodiliselt maandatud riskist (mis on määratletud punktis d) tulenevat muutust maandatava instrumendi (mis on määratletud punktis c) õiglases väärtuses […]. Tingimusel, et riskimaandamise tegelik kõrge efektiivsus on kindlaks tehtud kasutades (majandus)üksuse dokumenteeritud meetodit efektiivsuse hindamiseks, kajastab (majandus)üksus maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutust kasumi või kahjumina ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ ja ühel kahest ►**M5** finantsseisundi aruande kirjest ◄ vastavalt paragrahvis 89A sätestatule. Õiglase väärtuse muutust ei pea jaotama üksikutele varadele või kohustistele.

h) (Majandus)üksus mõõdab riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) (mis on määratletud punktis e õiglase väärtuse muutust ja kajastab seda kas kasumi või kahjumina ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Riskimaandamisinstrumendi (instrumentide) õiglast väärtust kajastatakse ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ vara või kohustisena.

i) Mis tahes ebaefektiivsust ([1]) kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ erinevusena punktis g viidatud õiglase väärtuse muutuse ja punktis h viidatud õiglase väärtuse muutuse vahel.

AG115 Seda meetodit kirjeldatakse üksikasjalikumalt allpool. Seda rakendatakse ainult intressimäärariski õiglase väärtuse riskimaandamisele, mis on seotud finantsvarade või -kohustiste portfelliga.

AG116 Paragrahvi AG114 punktis a määratletud portfell võib sisaldada varasid ja kohustusi. Alternatiivselt võib see olla portfell, mis sisaldab ainult varasid või ainult kohustusi. Portfelli kasutatakse selleks, et teha kindlaks varade või kohustiste summa, mida (majandus)üksus soovib maandada. Kuid portfelli ennast ei määratleta maandatava instrumendina.

([1]) Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRS-is.

▼B

AG117 Paragrahvi AG114 punkti b rakendamisel määrab (majandus)üksus kindlaks instrumendi eeldatava ümberhindamise kuupäeva, mis on varaseim kuupäevadest, mil eeldatavasti see instrument aegub või see instrument hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele. Eeldatavad ümberhindamise kuupäevad prognoositakse riskimaandamise alustamisel ja kogu riskimaandamise kestusel varasemate kogemuste ja muu saada oleva informatsiooni alusel, mis hõlmab muu hulgas informatsiooni ja ootusi ettemaksemäärade, intressimäärade ja nendevahelise koostoime kohta. (Majandus)üksused, millel ei ole oma (majandus)üksuse-spetsiifilisi kogemusi või millel on vähe kogemusi, kasutavad sarnase rühma kogemusi võrreldavate finantsinstrumentide kohta. Need hinnangud vaadatakse perioodiliselt üle ja neid täpsustatakse kogemuste alusel. Fikseeritud intressimääraga ettemakstava instrumendi korral on eeldatavaks ümberhindamise kuupäevaks see kuupäev, mil instrumendi eest tehakse eeldatavasti ettemakse, välja arvatud juhul, kui see hinnatakse ümber vastavalt turuhindadele varasemal kuupäeval. Sarnaste instrumentide rühma puhul võib analüüs perioodide lõikes eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel toimuda rühmade, mitte üksikute instrumentide perioodidesse jaotamise teel. (Majandus)üksus võib rakendada teisi metodoloogiaid selliseks jaotamiseks. Näiteks võib ta kasutada ettemaksemäärakordajat amortiseeritavate laenude jaotamiseks ajaperioodide lõikes eeldatavate ümberhindamise kuupäevade alusel. Sellise jaotamise metodoloogia peab siiski olema kooskõlas (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega.

AG118 Paragrahvi AG114 punktis c sätestatud määratlust illustreerib näide, kus teatud ümberhindamise ajaperioodil (majandus)üksus prognoosib, et tal on fikseeritud intressimääraga varasid summas 100 VÜ-d ja fikseeritud intressimääraga kohustisi summas 80 VÜ-d ning ta otsustab maandada kogu netopositsiooni summas 20 VÜ-d, määratleb ta maandatava instrumendina varad summas 20 VÜ-d (mis on varade osa) ([1]). See määratlus väljendatakse rahasummana (nt dollarite, eurode, naelsterlingite või randide summana), mitte üksikute varadena. Sellest tuleneb, et kõik varad (või kohustised), millest maandatav summa eraldatakse – s.o antud näites varad kogusummas 100 VÜ-d – peavad olema: instrumendid, mille õiglane väärtus muutub vastavalt maandatava intressimäära muutustele […].

AG119 (Majandus)üksus vastab samuti muudele määratlemise ja dokumenteerimise nõuetele, mis on sätestatud paragrahvi 88 punktis a. Portfelli intressimäärariski maandamiseks kehtestab see määratlus ja dokumentatsioon (majandus)üksuse poliitika kõikide muutujate kohta, mida kasutatakse maandatava summa ja efektiivsuse mõõtmise viisi kindlaks tegemiseks, sealhulgas järgmiste kohta:

a) milliseid varasid ja kohustusi tuleb arvestada portfelli riski maandamisel ja alus nende portfellist eemaldamiseks;

b) kuidas (majandus)üksus prognoosib ümberhindamise kuupäevi, sealhulgas millistel eeldatavatel intressimääradel põhinevad ettemaksemäärade prognoosid ja alus nende hinnangute muutmiseks. Sama meetodit kasutatakse nii esialgsete prognooside puhul, mis on tehtud vara või kohustise maandatavasse portfelli arvamisel ja nende prognooside mis tahes edasiste muutmiste puhul;

([1]) Standard lubab (majandus)üksusel määratleda mis iganes eksisteerivate kvalifitseeritud varade või kohustuste summa, s.t antud näites mis iganes varade koguse 0 ja 100 VÜ vahel.

▼B

c) ümberhindamise perioodide arv ja kestus;

d) kui sageli (majandus)üksus kontrollib efektiivsust […].

e) metodoloogia, mida (majandus)üksus kasutab, et määrata kindlaks maandatava instrumendina määratletud varade või kohustiste summa […];

f) […] kas (majandus)üksus kontrollib efektiivsust iga ümberhindamise ajaperioodi suhtes eraldi, kõikide ajaperioodide kohta ühiselt või kasutades kahe meetodi teatud kombinatsiooni.

Riskimaandamissuhte määratlemisel ja dokumenteerimisel kehtestatud põhimõtted peavad olema kooskõlas (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuride ja eesmärkidega. Põhimõtete muutusi ei tehta suvaliselt. Nad põhjendatakse turutingimuste muutuste ja muude teguritega, nad tuginevad (majandus)üksuse riskijuhtimise protseduuridele ja eesmärkidele ning on nendega kooskõlas.

AG120 Paragrahvi AG114 punktis e viidatud riskimaandamisinstrument võib olla üksik tuletisinstrument või tuletisinstrumentide portfell, millest kõik sisaldavad maandatavale intressimäärariskile avatud positsiooni, mis on määratletud paragrahvi AG114 punktis d (nt intressi-*swap*'ide portfell, mis kõik sisaldavad LIBORi suhtes avatud positsiooni). Selline tuletisinstrumentide portfell võib sisaldada tasaarvestavaid riskipositsioone. Kuid see ei või sisaldada kirjutatud optsioone või kirjutatud optsioonide netosummat, sest käesolev standard ([1]) ei luba selliste optsioonide määratlemist riskimaandamisinstrumentidena (välja arvatud kui kirjutatud optsioon on määratletud ostetud optsiooni tasaarvestavana). Kui riskimaandamisinstrument maandab paragrahvi AG114 punktis c määratletud summa rohkem kui ühe ümberhindamise perioodi jooksul, jaotatakse see kõikidele perioodidele, mida see maandab. Kuid kogu riskimaandamisinstrument tuleb jaotada nendele ümberhindamise perioodidele, sest käesolevas standardis ([2]) ei lubata riskimaandamissuhte määramist riskimaandamisinstrumendi käibel oleku aja ainult ühele osale.

AG121 Kui (majandus)üksus mõõdab ettemakstava instrumendi õiglase väärtuse muutust vastavalt paragrahvi AG114 punktile g, siis intressimäärade muutus mõjutab ettemakstava instrumendi õiglast väärtust kahel viisil: see mõjutab lepingupõhiste rahavoogude õiglast väärtust ja ettemakstavas instrumendis sisalduva ettemakse optsiooni õiglast väärtust. Standardi paragrahv 81 lubab (majandus)üksusel määratleda finantsvara või -kohustise osa, millel on ühine riskile avatud positsioon, maandatava instrumendina tingimusel, et selle efektiivsust saab mõõta. […].

AG122 Käesolev standard ei määratle tehnikaid, mida kasutatakse, et määrata kindlaks paragrahvi AG114 punktis g viidatud summa, nimelt maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist. […] Ei ole asjakohane eeldada, et maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutused on võrdsed riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutustega.

([1]) Vt paragrahvid 77 ja AG94
([2]) Vt paragrahv 75

▼B

AG123 Paragrahv 89A nõuab, et kui maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil vara, esitatakse tema väärtuse muutus varades eraldi kirjena. Kui aga maandatav instrument on teatud ümberhindamise perioodil kohustis, esitatakse tema väärtuse muutus kohustistes eraldi kirjena. Need on eraldi kirjed, millele on viidatud paragrahvi AG114 punktis g. Jaotamine eraeraldiseisvateks konkreetseteks varadeks (või kohustisteks) ei ole nõutud.

AG124 Paragrahvi AG114 punktis i märgitakse, et ebaefektiivsus ulatub määrani, millises maandatava instrumendi õiglase väärtuse muutus, mis tuleneb maandatavast riskist, erineb maandava tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutusest. Selline erinevus võib tuleneda mitmetest põhjustest, sealhulgas:

a) […];

b) maandatavasse portfelli kuuluvate instrumentide väärtus langeb või nende kajastamine lõpetatakse;

c) riskimaandamisinstrumendi ja maandatava instrumendi maksetähtajad on erinevad ja

d) muud põhjused […].

Selline ebaefektiivsus ([1]) tuleb teha kindlaks ja kajastada ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

AG125 Riskimaandamise efektiivsus tavaliselt paraneb:

a) kui (majandus)üksus jaotab erinevate ettemaksetunnustega instrumendid sellisel viisil, mis võtab arvesse ettemaksmiskäitumise erisusi;

b) kui portfelli kuuluvate instrumentide arv on suurem. Kui portfellis sisalduvad ainult mõned instrumendid, siis suhteliselt kõrge ebaefektiivsus on tõenäoline, kui ühe instrumendi eest tehakse ettemakse eeldatud kuupäevast varem või hiljem. Kui aga portfell sisaldab suurt hulka instrumente, saab ettemaksmiskäitumise erisusi prognoosida täpsemalt;

c) kui kasutatavad ümberhindamise perioodid on lühemad (nt ühekuulised võrreldes kolmekuuliste ümberhindamise perioodidega). Lühemad ümberhindamise perioodid vähendavad maandatava instrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade ning riskimaandamisinstrumendi ümberhindamise ja maksmise kuupäevade vahelise mis tahes mittevastavuse mõju (ümberhindamise perioodi jooksul);

d) mida sagedamini korrigeeritakse riskimaandamisinstrumendi summat, et peegeldada maandatava instrumendi muutusi (nt tulenevalt eeldatavate ettemaksete muutustest).

AG126 (Majandus)üksus kontrollib perioodiliselt efektiivsust. […].

([1]) Käesolevas kontekstis rakendatakse sama olulisuse arvestust, nagu kogu IFRS-is.

▼B

AG127 Efektiivsuse mõõtmisel eristab (majandus)üksus olemasolevate varade (või kohustiste) prognoositavate ümberhindamise kuupäevade muudatusi uute varade (või kohustiste) tekkimisest, kusjuures ebaefektiivsus tuleneb ainult esimestest. […] Kui ebaefektiivsus on kajastatud vastavalt eespool sätestatule, annab (majandus)üksus uue hinnangu kõikide varade (või kohustiste) kohta igal ümberhindamise perioodil, sealhulgas uute varade (või kohustiste) kohta, mis on tekkinud alates (majandus)üksuse poolsest viimasest efektiivsuse kontrollist ja määratleb uue summa maandatava instrumendina ja uue maandatud riski osatähtsuse protsentides. […].

AG128 Esialgu ümberhindamise perioodi jaotatud instrumentide kajastamine võib lõppeda oodatust varasema ettemakse või mahakandmise tõttu, mis tuleneb väärtuse langusest või müügist. Selle esinemisel eemaldatakse ►**M5** finantsseisundi aruandest ◄ paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud õiglase väärtuse muutuse summa, mis puudutab enam mittekajastatavat instrumenti ja see liidetakse instrumendi kajastamise lõpetamisest tulenevale kasumile või kahjumile. Sellel eesmärgil on vaja teada ümberhindamise perioodi (perioode), millesse enam mittekajastatav instrument jaotati, sest see määrab kindlaks ümberhindamise perioodi(d), millest see instrument tuleb eemaldada ja seega ka summa, mis tuleb eemaldada paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjelt. Instrumendi kajastamise lõpetamisel, kui on võimalik kindlaks määrata, millisesse perioodi see kuulus, eemaldatakse instrument sellest perioodist. Kui mitte, siis eemaldatakse see varaseimast perioodist, kui kajastamise lõpetamine tulenes oodatust kõrgematest ettemaksetest või jaotatakse enam mittekajastatavat instrumenti sisaldavatele kõikidele perioodidele süsteemsel ja ratsionaalsel alusel, kui instrument müüdi või tema väärtus langes.

AG129 Lisaks, teatud perioodiga seotud mis tahes summat, mille kajastamist ei lõpetatud selle perioodi lõppedes, kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ sellel ajal (vt paragrahv 89A). […].

AG130 […].

AG131 Kui ümberhindamise perioodil maandatud summat vähendatakse ilma seotud varade (või kohustiste) kajastamist lõpetamata, amortiseeritakse vastavalt paragrahvile 92 paragrahvi AG114 punktis g viidatud eraldi kirjel toodud summat, mis on seotud vähendamisega.

AG132 (Majandus)üksus võib soovida rakendada paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit portfelli riskimaandamiseks, mida on varem arvestatud rahavoogude riskimaandamise põhimõtete kohaselt kooskõlas IAS 39-ga. Selline (majandus)üksus tühistab varemkasutatud rahavoogude riskimaandamise määratluse vastavalt paragrahvi 101 punktile d ja rakendab nimetatud paragrahvis toodud nõudeid. Samuti määratleks ta riskimaandamise ümber õiglase väärtuse riski maandamiseks ja rakendaks paragrahvides AG114–AG131 toodud meetodit edasiulatuvalt järgmiste arvestusperioodide suhtes.

▼B

ÜLEMINEK (PARAGRAHVID 103–108B)

AG133 (Majandus)üksus võib olla kajastanud prognoositavat kontsernisisest tehingut maandatava tehinguna 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta alguses (või, võrdleva teabe kordamiseks, varasema võrdlusperioodi alguses) riskimaanduses, mis vastab käesoleva standardi kohaselt riskimaandusinstrumentide arvestusse lülitamise tingimustele (täiendatuna lõike 80 viimase lausega). Selline (majandus)üksus võib kasutada seda määratlust riskimaandusinstrumentide arvestuse rakendamiseks konsolideeritud raamatupidamisaruannetes 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta (või varasema võrdlusperioodi) algusest. Selline (majandus)üksus rakendab 1. jaanuaril 2005 või hiljem algava aruandeaasta algusest ka lõikeid AG99A ja AG99B. Siiski ei pea ta vastavalt lõikele 108B rakendama lõiget AG99B varasemate perioodide võrdlusteabe suhtes.

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 40

Kinnisvarainvesteeringud

EESMÄRK

1 Käesoleva standardi eesmärk on sätestada kinnisvarainvesteeringute arvestuslik käsitlus ning nendega seotud avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat standardit rakendatakse kinnisvarainvesteeringute kajastamisel, mõõtmisel ja avalikustamisel.

3 Käesolevat standardit rakendatakse muu hulgas ka kapitalirendi tingimustel rendilevõetud kinnisvarainvesteeringu mõõtmisel rentniku finantsaruannetes ja kasutusrendi tingimustel väljarenditud kinnisvarainvesteeringu mõõtmisel rendileandja finantsaruannetes. Käesolevas standardis ei käsitleta teemasid, mida hõlmab IAS 17 „Rendid”, sealhulgas:

a) renditehingute liigitamine kapitalirendiks ja kasutusrendiks;

b) kinnisvarainvesteeringutelt saadava renditulu kajastamine (vt samuti IAS 18 „Müügitulu”);

c) kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvara mõõtmine rentniku finantsaruannetes;

d) kapitalirendi netoinvesteeringu mõõtmine rendileandja finantsaruannetes;

e) müügi-tagasirendi tehingute arvestus ja

f) kapitali- ja kasutusrenditehingute avalikustamine.

4 Käesolevat standardit ei rakendata järgmise suhtes:

a) põllumajandusliku tegevusega seotud bioloogilised varad (vt IAS 41 „Põllumajandus”) ja

b) mineraalõigused ja mineraalreservid, nagu nafta, maagaas ja muud sarnased mittetaastuvad ressursid.

MÕISTED

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

►**M5** *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara on ►**M5** finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud.

Soetusmaksumus on raha või raha ekvivalentide summa või muu tasu õiglane väärtus, mida makstakse omandamaks vara soetamise või ehitamise ajal, või vajaduse korral sellele varale esmasel kajastamisel omistatav summa lähtudes teiste IFRS-idega nõutud spetsiifilistest tingimustest, nt IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on võimalik vahetada vara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

▼B

Kinnisvarainvesteering on kinnisvara (maa või ehitis, osa ehitisest või mõlemad), mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rentnikuna) eelkõige renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil, mitte aga:

a) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel või

b) müügiks tavapärase majandustegevuse käigus.

Omaniku poolt kasutatav kinnisvara on kinnisvara, mida hoitakse (kas omanikuna või kapitalirendi tingimustel rentnikuna) kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel.

6 Rentnik võib kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvara liigitada kinnisvarainvesteeringuks ja pidada arvestust selle üle siis ja ainult siis, kui kinnisvara vastab muus osas kinnisvarainvesteeringu mõistele ja kui rentnik rakendab kajastatud vara puhul paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse mudelit. Sellist alternatiivset liigitamist võib rakendada iga kinnisvaraobjekti puhul eraldi. Siiski, alates sellest, mil nimetatud alternatiivne liigitamine on valitud ühe kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvaraobjekti puhul, kajastatakse kõiki kinnisvarainvesteeringuteks liigitatud kinnisvaraobjekte õiglases väärtuses. Kui valitakse kirjeldatud alternatiivne liigitamine, siis avalikustatakse iga selliselt liigitatud objekt paragrahvides kirjeldatud 74–78 nõuete kohaselt.

7 Kinnisvarainvesteeringut hoitakse renditulu teenimise, kinnisvara väärtuse kasvu või mõlemal eesmärgil. Seetõttu tekivad kinnisvarainvesteeringust rahavood (majandus)üksuse teistest varadest suurel määral sõltumatult. See eristab kinnisvarainvesteeringut omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast. Kaupade tootmisel või teenuste osutamisel (või kinnisvara kasutamisel halduslikul eesmärgil) tekivad rahavood, mis ei ole seotud ainult kinnisvaraga, vaid ka muude tootmis- või tarneprotsessis kasutatavate varadega. Omaniku poolt kasutatavat kinnisvara käsitleb IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”.

8 Kinnisvarainvesteeringud on näiteks:

a) maa, mida hoitakse pikaajalise väärtuse kasvu eesmärgil, mitte müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus;

b) maa, mida hoitakse hetkel määratlemata kasutuseks tulevikus. (Kui (majandus)üksus ei ole otsustanud, kas ta kavatseb maad kasutada omaniku poolt kasutatava kinnisvarana või müügiks tavapärase majandustegevuse käigus lähitulevikus, loetakse maa hoidmise eesmärgiks väärtuse kasv);

c) ehitis, mis kuulub (majandus)üksusele (või mille (majandus)üksus on kapitalirendi tingimustel rendile võtnud) ja mis on ühe või mitme kasutusrendilepingu tingimustel allrendile antud;

d) ehitis, mida hetkel ei kasutata, kuid mida hoitakse ühe või mitme kasutusrendi tingimustel väljarentimise eesmärgil;

▼M8

e) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse kinnisvarainvesteeringuna kasutamiseks tulevikus.

▼B

9 Järgmised näited ei ole kinnisvarainvesteeringud ja seega ei kuulu käesoleva standardi rakendusalasse:

a) kinnisvara, mis on mõeldud müügiks tavapärase majandustegevuse käigus või mida ehitatakse või arendatakse sellise müügi eesmärgil (vt IAS 2 „Varud”), näiteks kinnisvara, mis on omandatud ainult lähitulevikus toimuva võõrandamise või arenduse ja hilisema edasimüügi eesmärgil;

b) kinnisvara, mida ehitatakse või arendatakse kolmandate osapoolte jaoks (vt IAS 11 „Ehituslepingud”);

c) omaniku poolt kasutatav kinnisvara (vt IAS 16), sealhulgas kinnisvara, mida hoitakse omanikupoolseks tulevaseks kasutamiseks, kinnisvara, mida hoitakse tulevaseks arendamiseks ja sellele järgnevaks omanikupoolseks kasutamiseks, töötajate poolt kasutatav kinnisvara (sõltumata sellest, kas töötajad maksavad turuhindadele vastavat renti või mitte) ning võõrandamist ootav omaniku poolt kasutatav kinnisvara;

▼M8

_____

▼B

e) kinnisvara, mis on kapitalirendi tingimustel välja renditud teisele (majandus)üksusele.

10 Mõne kinnisvaraobjekti puhul hoitakse üht osa sellest renditulu teenimise või väärtuse kasvu eesmärgil ning teist osa kasutamiseks kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel. Kui neid osi on võimalik eraldi müüa (või kapitalirendi tingimustel välja rentida), peab (majandus)üksus nende osade kohta eraldi arvestust. Kui neid osi ei ole võimalik eraldi müüa, loetakse nimetatud kinnisvara kinnisvarainvesteeringuks ainult juhul, kui kaupade tootmisel, teenuste osutamisel või halduslikel eesmärkidel kasutamiseks hoitav osa on ebaolulise suurusega.

11 Mõningatel juhtudel osutab (majandus)üksus oma kinnisvara kasutajatele lisateenuseid. (Majandus)üksus käsitleb sellist kinnisvara kinnisvarainvesteeringuna juhul, kui need lisateenused moodustavad kinnisvaralt teenitavatest tuludest väheolulise osa. Näiteks võib tuua kontorihoone omaniku, kes osutab ehitist kasutavatele rentnikele turva- ja hooldusteenuseid.

12 Muudel juhtudel on pakutavad teenused olulised. Näiteks kui (majandus)üksus omab ja juhib hotelli, moodustavad külastajatele osutatud teenused tuludest olulise osa. Seega on omaniku poolt juhitav hotell omaniku poolt kasutatav kinnisvara ja mitte kinnisvarainvesteering.

13 Võib osutuda keeruliseks määrata kindlaks, kas lisateenused on nii olulised, et kinnisvara ei vasta kinnisvarainvesteeringuna kajastamise kriteeriumitele. Näiteks annab hotelli omanik mõnikord teatavad kohustused halduslepingu kohaselt üle kolmandatele osapooltele. Selliste lepingute tingimused võivad olla väga erinevad. Ühel äärmuslikul juhul võib omanik sisuliselt olla passiivne investor. Teisel äärmuslikul juhul võib omanik teatavad igapäevased tegevused teenustöödena sisse osta, kuid ise seejuures kanda olulisel määral hotelli põhitegevuse rahavoogude kõikumise riske.

14 Otsustamaks, kas kinnisvara vastab kinnisvarainvesteeringuna kajastamise kriteeriumitele, on vaja hinnangut. (Majandus)üksus töötab välja kriteeriumid, millest lähtuvalt ta saab järjepidevalt hinnata vastavust kinnisvarainvesteeringu mõistele ning paragrahvides 7–13 esitatud juhistele. Paragrahvi 75 punktis c nõutakse, et (majandus)üksus avalikustaks need kriteeriumid juhul, kui liigitamine on keeruline.

▼B

15 Mõnel juhul kuulub (majandus)üksusele kinnisvara, mis on emaettevõttele või mõnele teisele kontserni tütarettevõttele välja renditud ja kasutusele antud. Selline kinnisvara ei vasta kinnisvarainvesteeringuna kajastamise kriteeriumitele konsolideeritud finantsaruannetes, kuna kontserni seisukohast on selline kinnisvara omaniku poolt kasutatav kinnisvara. Samas on selline kinnisvara seda omava (majandus)üksuse seisukohalt kinnisvarainvesteering juhul, kui see vastab paragrahvis 5 esitatud mõistele. Seetõttu käsitleb rendileandja nimetatud kinnisvara enda eraldiseisvates finantsaruannetes kinnisvarainvesteeringuna.

KAJASTAMINE

16 Kinnisvarainvesteeringut kajastatakse varana siis ja ainult siis kui:

a) on tõenäoline, et (majandus)üksus saab tulevikus sellelt kinnisvarainvesteeringult majanduslikku kasu, ja

b) kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

17 Selle kajastamise põhimõtte kohaselt hindab (majandus)üksus kinnisvarainvesteeringutele tehtud kõiki tekkepõhiseid kulutusi. Need kulutused sisaldavad kinnisvarainvesteeringu soetamiseks tehtud kulutusi ja hilisemaid kinnisvara täiendamise, selle osa asendamise või hooldusega seotud kulutusi.

18 Paragrahvis 16 esitatud kajastamise põhimõtte kohaselt ei ole kinnisvara igapäevase hooldusega seotud kulutused (majandus)üksuse kinnisvarainvesteeringu ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse osa. Selle asemel kajastatakse nimetatud kulutusi tekkepõhiselt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. Igapäevase hooldusega seotud kulutused koosnevad peamiselt tööjõukuludest ja kulutustest tarbekaupadele ning võivad sisaldada ka detailidele tehtud kulutusi. Selliste kulutuste eesmärki kirjeldatakse sageli kinnisvara „remondi ja hooldusena”.

19 Kinnisvarainvesteeringu osad võivad olla omandatud asendamise teel. Näiteks, uued siseseinad võivad asendada esialgseid siseseinu. Kajastamise põhimõtte kohaselt võtab (majandus)üksus asendavate osade maksumuse arvele kinnisvarainvesteeringu ►**M5** finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses kulutuse tegemise hetkel, mil kajastamiskriteeriumid on täidetud. Asendatavate osade ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamine lõpetatakse kooskõlas käesolevas standardis sätestatud kajastamise lõpetamise tingimustega.

MÕÕTMINE ESMASEL KAJASTAMISEL

20 Kinnisvarainvesteeringut mõõdetakse esmalt selle soetusmaksumuses. Esmase mõõtmise hulka loetakse ka tehingukulutused.

21 Ostetud kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumus sisaldab selle ostuhinda ja kõiki ostuga otseselt seotud kulutusi. Otseselt seotud kulutused sisaldavad näiteks teenustasusid juriidiliste teenuste eest, kinnisvara võõrandamisega seotud makse ja muid tehingukulutusi.

▼M8

_____

▼B

23 Kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust ei suurenda:

a) tegevuse alustamiskulud (välja arvatud juhul, kui need on vajalikud kinnisvara viimiseks sellisesse seisundisse, et seda oleks võimalik kasutada juhtkonna poolt kavandatud viisil);

▼B

b) enne kinnisvarainvesteeringu planeeritud kasutustaseme saavutamist tekkinud tegevuskahjumid või

c) kinnisvara ehitamise või arendamise käigus tekkinud normaalsest tasemest suuremad materjali-, tööjõu- või muude ressursside kulud.

24 Kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järelmaksuga, loetakse rahalise hinna ekvivalenti selle soetusmaksumuseks. Erinevust nimetatud summa ja maksete kogusumma vahel kajastatakse võlgnevusperioodi jooksul intressikuluna.

25 Rendile võetud ja kinnisvarainvesteeringuks liigitatud kinnisvara soetusmaksumust kajastatakse sarnaselt kapitalirendi tingimusel rendile võetud vara soetusmaksumusega IAS 17 paragrahvi 20 kohaselt, st varasid kajastatakse kas õiglases väärtuses või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses, olenevalt sellest, kumb on madalam. Samast paragrahvist tulenevalt kajastatakse kohustisena samaväärne summa.

26 Rendile lisaks makstud tasusid käsitatakse rendimaksete miinimumsumma osana ja seega sisalduvad need vara soetusmaksumuses, kuid ei kajastata kohustisena. Kui rendile võetud osalus kinnisvaras on liigitatud kinnisvarainvesteeringuks, siis mõõdetakse õiglases väärtuses seda osalust ja mitte aluseks olevat kinnisvara. Juhised kinnisvara õiglase väärtuse määramiseks on esitatud õiglase väärtuse mudeli kirjelduses paragrahvides 33–52. Samuti on need juhised olulised õiglase väärtuse määramisel juhul, kui seda väärtust kasutatakse soetusmaksumusena esmasel kajastamisel.

27 Ühe või mitu kinnisvarainvesteeringut võib soetada mitterahalise vara või varade, või kombineeritult rahaliste ja mitterahaliste varade eest. Järgnevas arutluses vaadeldakse mitterahalise vara vahetamist teise vastu, kuid see kehtib ka kõikidele teistele eelnevas lauses kirjeldatud vahetustehingutele. Sellise kinnisvarainvesteeringu soetusmaksumust mõõdetakse õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui a) vahetustehingul puudub majanduslik sisu või b) saadava vara ega loovutatava vara õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt mõõdetav. Omandatud vara mõõdetakse nimetatud viisil isegi siis, kui (majandus)üksus ei saa loovutatud vara kajastamist kohe lõpetada. Kui omandatud vara ei mõõdeta õiglases väärtuses, siis mõõdetakse selle soetusmaksumust loovutatud vara ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses.

28 (Majandus)üksus määrab kindlaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, hinnates seda, mil määral tema tulevased rahavood peaksid tehingu tulemusel eeldatavasti muutuma. Vahetustehingul on majanduslik sisu, kui:

a) saadud vara rahavoogude struktuur (risk, ajastus ja summa) erineb üleantud vara rahavoogude struktuurist või

b) vahetuse tulemusena muutub tehingu poolt mõjutatud (majandus)üksuse tegevuste osa väärtus (majandus)üksuse jaoks ja

c) punktides a või b toodud erinevus on oluline, võrreldes vahetatud varade õiglase väärtusega.

Otsustamaks, kas vahetustehingul on majanduslik sisu, peab tehingu poolt mõjutatud (majandus)üksuse tegevuste osa väärtus (majandus)üksuse jaoks peegeldama maksustamisjärgseid rahavoogusid. Nimetatud analüüside tulemus võib selguda ka ilma, et (majandus)üksus peaks üksikasjalikke arvutusi tegema.

▼B

29 Vara, mille puhul võrreldavad turutehingud puuduvad, õiglane väärtus on usaldusväärselt mõõdetav, kui a) erinevused põhjendatud hinnangutes õiglase väärtuse kohta ei ole nimetatud vara jaoks olulised või b) erinevate hinnangute teostumise tõenäosust saab usaldusväärselt määrata ja kasutada õiglase väärtuse hindamisel. Kui (majandus)üksus on võimeline usaldusväärselt määrama kas saadud või loovutatud vara õiglast väärtust, siis kasutatakse soetusmaksumuse mõõtmiseks loovutatud vara õiglast väärtust, välja arvatud juhul, kui saadud vara õiglane väärtus on selgemini määratletav.

MÕÕTMINE PÄRAST ESMAST KAJASTAMIST

Arvestusmeetod

30 Pidades silmas paragrahvides 32A ja 34 märgitud erandeid, valib (majandus)üksus oma arvestusmeetodiks kas paragrahvides 33–55 esitatud õiglase väärtuse mudeli või paragrahvis 56 esitatud soetusmaksumuse mudeli ja rakendab seda mudelit kõikidele oma kinnisvarainvesteeringutele.

▼M8

31 IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused* ja vead kohaselt võib arvestusmeetodeid muuta ainult juhul, kui selle tulemuseks on finantsaruanded, milles esitatakse usaldusväärselt ja asjakohasemalt teavet tehingute, muude sündmuste või tingimuste mõju kohta (majandus)üksuse finantsseisundile, -tulemusele või rahavoogudele. On ülimalt ebatõenäoline, et õiglase väärtuse mudeli asendamisel soetusmaksumuse mudeliga võiks esitamine muutuda asjakohasemaks.

▼B

32 Käesoleva standardiga nõutakse, et kõik (majandus)üksused määraksid kas mõõtmise (juhul kui (majandus)üksus kasutab õiglase väärtuse mudelit) või avalikustamise eesmärgil (juhul kui (majandus(üksus) kasutab soetusmaksumuse mudelit) kindlaks kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse. (Majandus)üksustel on soovitatav, kuid mitte kohustuslik, kindlaks määrata kinnisvarainvesteeringute õiglane väärtus sellise sõltumatu hindaja hinnangu põhjal, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatavate kinnisvarainvesteeringute asukoha ja kategooria osas hiljutisi kogemusi.

32A (Majandus)üksus võib:

a) valida kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli rakendamiseks kõikidele kinnisvarainvesteeringutele, mis tagavad kohustusi, mille maksed on otseselt seotud määratletud varade, sh nimetatud kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtusega või nendelt saadava tuluga, ja

b) valida rakendamiseks kas õiglase väärtuse mudeli või soetusmaksumuse mudeli kõikidele teistele kinnisvarainvesteeringutele, olenemata punktis a tehtud valikust.

32B Mõned kindlustusandjad ja muud (majandus)üksused haldavad (majandus)üksusesisest kinnisvarafondi, mis väljastab mõttelisi osakuid, millest osa kuulub investoritele investeerimisriskiga lepingute alusel ja osa (majandus)üksusele. Paragrahviga 32A ei lubata (majandus)üksusel mõõta fondi kinnisvara osaliselt soetusmaksumuses ja osaliselt õiglases väärtuses.

▼B

32C Kui (majandus)üksus valib erinevad mudelid kahele paragrahvis 32A kirjeldatud kategooriale, kajastatakse kinnisvarainvesteeringute müüke erinevate mudelite alusel mõõdetud varakogumite vahel õiglases väärtuses ja õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Seega, kui kinnisvarainvesteering on müüdud kogumist, mille puhul kasutatakse õiglase väärtuse mudelit, kogumisse, mille puhul kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, saab kinnisvara õiglasest väärtusest müügi kuupäeval selle tuletatud soetusmaksumus.

Õiglase väärtuse mudel

33 Pärast esmast kajastamist mõõdab õiglase väärtuse mudeli valinud (majandus)üksus kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid õiglases väärtuses, välja arvatud paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel.

34 Kui rentniku poolt kasutusrendile võetud kinnisvara on liigitatud paragrahv 6 alusel kinnisvarainvesteeringuks, siis ei ole võimalik valida paragrahvi 30, ja rakendatakse õiglase väärtuse mudelit.

35 Kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse muutustest tulenevat kasumit ja kahjumit kajastatakse nende tekkimise perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

36 Kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus on kinnisvara hind, mille eest saaks kinnisvara teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus vahetada (vt paragrahv 5). Õiglane väärtus välistab selliste hinnanguliste hindade kasutamise, mida suurendavad või vähendavad eritingimused või -asjaolud, nagu näiteks ebatüüpiline finantseerimine, müügi-tagasirendi kokkulepped, müügiga seotud isikute poolt antavad hüvitised või hinnaalandid.

37 (Majandus)üksus määrab õiglase väärtuse kindlaks, arvamata maha võimalikke tehingukulusid, mis võivad (majandus)üksusel seoses müügi või muud liiki võõrandamisega tekkida.

38 Kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus kajastab tegelikke turutingimusi ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄.

39 Õiglase väärtuse hinnang on ajaliselt seotud hindamise kuupäevaga. Kuna turutingimused võivad muutuda, võib õiglase väärtusena kajastatud summa osutuda muul ajal ebaõigeks ja ebasobivaks. Õiglase väärtuse mõiste eeldab ka vara üleandmist ja samaaegset müügilepingu sõlmimist ilma hinnamuutusteta, mis toimuksid teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus isegi juhul, kui vara üleandmine ja tehingu sõlmimine ei toimuks samaaegselt.

40 Kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus võtab muu hulgas arvesse ka olemasolevatest rendilepingutest saadavat renditulu ning teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte piisavaid ja põhjendatud prognoose tulevase renditulu kohta, arvestades hetke turutingimusi. See võtab samasugustel alustel arvesse ka kõiki raha väljamakseid (sealhulgas rendimaksed ja muud väljamaksed), mida võiks kinnisvara puhul eeldada. Mõned väljamaksed kajastuvad kohustistes, samal ajal kui teised väljamaksed kajastatakse finantsaruannetes hiljem (nt perioodilised maksed, nagu tingimuslikud üürimaksed).

▼B

41 Paragrahviga 25 määratletakse rendile võetud kinnisvara soetusmaksumuse esmase kajastamise alus. Paragrahviga 33 nõutakse rendile võetud kinnisvara väärtuse ümberhindamist vajaduse korral õiglasesse väärtusesse. Turuhindades kokkulepitud renditehingu korral on soetamise hetkel selle rendile võetud kinnisvara õiglase väärtuse ja eeldatavate rendimaksete (sealhulgas need, mis on seotud kajastatud kohustisega) vahe null. Selline õiglane väärtus jääb muutumatuks sõltumata sellest, kas arvestuses kajastatakse rendile võetud vara ja kohustist IAS 17 paragrahvi 20 kohaselt õiglases väärtuses või rendimaksete miinimumsumma nüüdisväärtuses. Seega, rendile võetud vara soetusmaksumuse ümberhindamisest paragrahvi 25 kohaselt õiglasesse väärtusesse paragrahvi 33 kohaselt ei tohiks tekkida kasumit ega kahjumit, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust mõõdetakse muul ajal. Selline olukord võib tekkida siis, kui otsus õiglase väärtuse mudeli kasutamise kohta tehakse pärast esmast kajastamist.

42 Õiglase väärtuse mõiste viitab „teadlikele, huvitatud osapooltele". Käesolevas kontekstis tähendab „teadlik" seda, et nii huvitatud ostja kui ka huvitatud müüja on piisavalt informeeritud kinnisvarainvesteeringu olemusest ja omadustest, selle tegelikest ja võimalikest kasutusviisidest ning turutingimustest ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. Huvitatud ostjal on motivatsioon, kuid mitte kohustus osta. Selline ostja ei ole liigselt innukas ega kindlalt otsustanud osta mis tahes hinna eest. Selline võimalik ostja ei maksaks kõrgemat hinda, kui teadlike ja huvitatud ostjate ja müüjate osalusega turg nõuab.

43 Huvitatud müüja ei ole liigselt innukas ega müüma sunnitud müüja, kes oleks nõus müüma mis tahes hinna eest, ega ka selline müüja, kes oleks nõus viivitama selleks, et saada hinda, mida ei peeta hetke turutingimustel põhjendatuks. Huvitatud müüja on motiveeritud müüma kinnisvarainvesteeringut turutingimustel parima saadava hinna eest. See kaalutlus ei hõlma kinnisvarainvesteeringu tegeliku omanikuga seotud faktilisi asjaolusid, kuna huvitatud müüja on hüpoteetiline omanik (nt huvitatud müüja ei arvesta kinnisvarainvesteeringu tegeliku omaniku maksustamisega seotud konkreetseid asjaolusid).

44 Õiglase väärtuse mõiste viitab sõltumatute osapoolte vahelisele tehingule. Sõltumatute osapoolte vaheline tehing on selline, kus osapooltel ei ole omavahelist spetsiifilist või erakordset suhet, mis muudaks tehingute hinnad turutingimustele mitteiseloomulikeks. Eeldatakse, et tehing toimub omavahel mitteseotud osapoolte vahel, kellest kumbki tegutseb sõltumatult.

45 Parimaks tõendiks õiglase väärtuse kohta on tavaliselt aktiivsel turul kehtivad hinnad samalaadse kinnisvara eest, mis paikneb samas asukohas, on sarnases seisundis ning on seotud samalaadsete rendi- ja muude lepingutega. (Majandus)üksus kannab hoolt, et teha kindlaks kõik erinevused kinnisvara olemuses, asukohas või seisundis ning rendilepingute ja muude kinnisvaraga seotud lepingute tingimustes.

46 Paragrahvis 45 kirjeldatud aktiivsel turul kehtivate hindade puudumise korral arvestab (majandus)üksus erinevatest allikatest pärinevat informatsiooni, kaasa arvatud järgmist:

a) aktiivsel turul kehtivaid hinnad erineva iseloomuga, teistsuguses seisundis või muus asukohas olevate (või erinevate rendi- või muude lepingutega seotud) kinnisvaraobjektide eest, kohandades neid vastavalt kõnealustele erinevustele;

▼B

b) sarnaste kinnisvaraobjektide hiljutised hinnad vähem aktiivsetel turgudel, kohandades neid vastavalt majandustingimuste muutustele, mis on aset leidnud pärast nende hindadega toimunud tehingute kuupäeva, ja

c) tulevaste rahavoogude usaldusväärsel hinnangul põhinevad diskonteeritud rahavoogude prognoosid, võttes arvesse kõigi olemasolevate rendi- ja muude lepingute tingimusi ja (võimaluse korral) väliseid tõendeid, nagu turul kehtivad rendihinnad samas asukohas ja seisundis samalaadsete kinnisvaraobjektide eest, ning kasutades diskontomäärasid, mis väljendavad hetke turuhinnanguid rahavoogude summa ja laekumise ajaga seotud ebakindluse suhtes.

47 Mõningatel juhtudel võivad eelmises paragrahvis nimetatud erinevad allikad anda kinnisvarainvesteeringu õiglase väärtuse kohta erinevaid tulemusi. (Majandus)üksus analüüsib nende erinevuste põhjusi, et jõuda õiglase väärtuse kõige usaldusväärsema hinnanguni õiglaste väärtuste põhjendatud hinnangute hulgast.

▼M8

48 Erandjuhtudel leidub kindlaid tõendeid selle kohta, et kui (majandus)üksus on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks tulenevalt kasutusviisi muutmisest), on kõikumine võimalike õiglase väärtuse põhjendatud hinnangute osas nii suur ning võimalike tulevaste sündmuste tõenäosuse hindamine nii keeruline, et õiglast väärtust ei ole võimalik üheselt hinnata. Kõnealune asjaolu võib anda tunnistust sellest, et kinnisvara õiglast väärtust ei ole võimalik järjepidevalt usaldusväärselt kindlaks määrata (vt paragrahv 53).

▼B

49 Õiglane väärtus erineb IAS 36-s „Varade väärtuse langus” määratletud kasutusväärtusest. Õiglane väärtus kajastab teadlike ja huvitatud ostjate ning müüjate teadmisi ja hinnanguid. Seevastu kasutusväärtus kajastab (majandus)üksuse hinnanguid ning konkreetsele (majandus)üksusele iseloomulikke tegureid, mis ei pruugi kehtida kõigi (majandus)üksuste jaoks üldiselt. Näiteks ei peegelda õiglane väärtus ühtegi järgmistest teguritest ulatuses, mil need ei oleks teadlikele ja huvitatud ostjatele ja müüjatele üldiselt kättesaadavad:

a) erinevates asukohtades paikneva kinnisvaraportfelli loomisest tulenev lisaväärtus;

b) kinnisvarainvesteeringu ja teiste varade vaheline sünergia;

c) praeguse omaniku ainuisikulised juriidilised õigused ja juriidilised piirangud ja

d) praeguse omaniku suhtes kehtivad maksusoodustused ja -koormised.

▼M8

50 Kinnisvarainvesteeringu bilansilise (jääk)väärtuse kindlaksmääramisel õiglase väärtuse mudeli kohaselt ei arvesta (majandus)üksus bilansis eraldi varade või kohustistena kajastatud varasid või kohustisi kahekordselt. Näiteks:

▼B

a) seadmed, nagu liftid ja kliimaseadmed, moodustavad sageli hoone lahutamatu osa ning üldjuhul liidetakse need kinnisvarainvesteeringu õiglasele väärtusele ega kajastata eraldi materiaalsete põhivaradena;

▼B

b) kui kontor on välja renditud mööbleerituna, sisaldab kontori õiglane väärtus ka mööbli õiglast väärtust, kuna renditulu on seotud mööbleeritud kontoriga. Kui kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus sisaldab mööblit, ei kajasta (majandus)üksus seda mööblit eraldi varana;

c) kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus ei sisalda ettemakstud või viitlaekumisena kajastatud kasutusrenditulu, kuna (majandus)üksus kajastab neid eraldi kohustise või varana;

▼M8

d) rendile võetud kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus kajastab eeldatavaid rahavoogusid (sealhulgas tingimuslik üür, mis eeldatavasti kuulub maksmisele). Kui kinnisvara väärtusele antud hinnang ei sisalda eeldatavaid rendiga seotud väljamakseid, on õiglase väärtuse mudelit kasutades vaja kinnisvara bilansilise (jääk)väärtuse saamiseks liita saadud hinnangule kajastatud rendikohustise summa.

▼B

51 Kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus ei kajasta vastavasse kinnisvarasse tehtavaid tulevasi kapitalimahutusi, mis parendavad või parandavad kinnisvara kvaliteeti, ega nendest kapitalimahutustest saadavat tulevast kasu.

52 Mõningatel juhtudel võib (majandus)üksus eeldada, et kinnisvarainvesteeringuga seotud väljamaksete (välja arvatud kajastatud kohustistega seotud maksete) nüüdisväärtus ületab seotud laekumiste nüüdisväärtuse. (Majandus)üksus rakendab IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”, et määrata kindlaks, kas vastavat kohustist tuleb kajastada ning juhul, kui see osutub vajalikuks, kuidas seda mõõta.

Suutmatus õiglast väärtust usaldusväärselt mõõta

▼M8

53 Kehtib vaidlustatav eeldus, et (majandus)üksus suudab kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärselt kindlaks määrata. Erandjuhtudel leidub kindlaid tõendeid selle kohta, et kui (majandus)üksus on esmakordselt omandanud kinnisvarainvesteeringu (või kui olemasolev kinnisvara liigitatakse kinnisvarainvesteeringuks tulenevalt kasutusviisi muutmisest), ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust järjepidevalt usaldusväärselt kindlaks määrata. Selline olukord tekib siis ja ainult siis, kui võrreldavaid tehinguid sooritatakse turul harva ning ei ole võimalik anda alternatiivseid usaldusväärseid (näiteks diskonteeritud rahavoogude prognoosil põhinevaid) hinnanguid. Kui (majandus)üksus otsustab, et ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus ei ole usaldusväärselt kindlaksmääratav, kuid eeldab, et kinnisvara õiglane väärtus on usaldusväärselt kindlaksmääratav pärast ehituse lõpetamist, mõõdab ta seda ehitatavat kinnisvara soetusmaksumuses seni, kuni selle õiglane väärtus muutub usaldusväärselt kindlaksmääratavaks või kuni ehituse lõpetamiseni (olenevalt sellest, kumb toimub varem). Kui (majandus)üksus otsustab, et kinnisvarainvesteeringu (muu kui ehitatava kinnisvarainvesteeringu) õiglane väärtus ei ole järjepidevalt usaldusväärselt kindlaksmääratav, mõõdab (majandus)üksus seda kinnisvarainvesteeringut IAS 16 kohaselt soetusmaksumuse mudelit kasutades. Kinnisvarainvesteeringu lõppväärtus loetakse nulliks. (Majandus)üksus jätkab IAS 16 rakendamist kuni selle kinnisvarainvesteeringu võõrandamiseni.

▼M8

53A Kohe pärast seda, kui (majandus)üksusel tekib suutlikkus mõõta usaldusväärselt eelnevalt soetusmaksumuses mõõdetud ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust, mõõdab ta seda kinnisvarainvesteeringut selle õiglases väärtuses. Kohe pärast seda, kui kinnisvara on valmis saanud, eeldatakse, et õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Kui see aga ei ole nii, siis paragrahvi 53 kohaselt arvestatakse kinnisvara kasutades IAS 16 kohaselt soetusmaksumuse mudelit.

53B Eeldust, et ehitatava kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt, saab vaidlustada ainult esmasel kajastamisel. (Majandus)üksus, mis on mõõtnud ehitatava kinnisvarainvesteeringu objekti õiglases väärtuses, ei tohi järeldada, et valminud kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust ei saa määrata kindlaks usaldusväärselt.

54 Nendel erandjuhtudel, kui (majandus)üksus on paragrahvis 53 esitatud põhjustel sunnitud kinnisvarainvesteeringut mõõtma IAS 16 kohaselt soetusmaksumuse mudelit kasutades, mõõdab (majandus)üksus kõiki teisi oma kinnisvarainvesteeringuid, sealhulgas ehitatavat kinnisvarainvesteeringut, õiglases väärtuses. Sellistel juhtudel jätkab (majandus)üksus ülejäänud kinnisvarainvesteeringute arvestamisel õiglase väärtuse mudeli rakendamist, ehkki ühe kinnisvarainvesteeringu puhul rakendatakse soetusmaksumuse mudelit.

▼B

55 Kui (majandus)üksus on kinnisvarainvesteeringut eelnevalt mõõtnud õiglases väärtuses, jätkab ta selle kinnisvara mõõtmist õiglases väärtuses kuni selle võõrandamiseni (või kuni see kinnisvara liigitatakse omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või (majandus)üksus hakkab kinnisvara arendama hilisemaks müügiks tavapärase majandustegevuse käigus) isegi juhul, kui võrreldavad tehingud turul muutuvad harvemaks või turuhinnad muutuvad raskemini kättesaadavaks.

Soetusmaksumuse mudel

56 Pärast esmast kajastamist mõõdab soetusmaksumuse mudeli valinud (majandus)üksus kõiki oma kinnisvarainvesteeringuid kooskõlas IAS 16 nõuetega selle mudeli alusel, välja arvatud varasid, mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”. **Kinnisvarainvesteeringuid, mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks), mõõdetakse kooskõlas IFRS 5-ga.**

ÜMBERLIIGITAMISED

▼M8

57 Ümberliigitamist kinnisvarainvesteeringuteks või kinnisvarainvesteeringutest teostatakse siis ja ainult siis, kui toimub muutus vara kasutuses, mida tõendab:

▼B

a) omanikupoolse kasutamise algus, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks;

b) arenduse algus müügi eesmärgil, mille puhul toimub ümberliigitamine kinnisvarainvesteeringust varudeks;

▼M8

c) omanikupoolse kasutamise lõpp, mille puhul toimub ümberliigitamine omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast kinnisvarainvesteeringuks; või

▼M8

d) kasutusrendile andmine teisele osapoolele, mille puhul toimub ümberliigitamine varudest kinnisvarainvesteeringuks.

———————

▼B

58 Paragrahvi 57 punktiga b nõutakse, et (majandus)üksus liigitaks kinnisvara kinnisvarainvesteeringutest ümber varudeks siis ja ainult siis, kui toimub muutus nende kasutamises, mille tõenduseks on arendustegevuse alustamine müügi eesmärgil. Kui (majandus)üksus otsustab võõrandada kinnisvarainvesteeringu ilma seda arendamata, jätkab ta kinnisvara käsitamist kinnisvarainvesteeringuna kuni selle kajastamise lõpuni (►M5 finantsseisundi aruandest ◄ kõrvaldamiseni) ega käsita seda varuna. Samamoodi, kui (majandus)üksus alustab olemasoleva kinnisvarainvesteeringu ümberarendust, et seda tulevikus jätkuvalt kinnisvarainvesteeringuna kasutada, kajastatakse seda kinnisvarainvesteeringuna ka ümberarenduse jooksul ega liigitata ümber omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks.

59 Paragrahvides 60–65 vaadeldakse esmast kajastamist ja mõõtmist puudutavaid probleeme, mis tekivad siis, kui (majandus)üksus kasutab kinnisvarainvesteeringute hindamiseks õiglase väärtuse mudelit. Kui (majandus)üksus kasutab soetusmaksumuse mudelit, ei muuda kinnisvara ümberliigitamised kinnisvarainvesteeringute, omaniku poolt kasutatava kinnisvara ja varude vahel kinnisvara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ega ka soetusmaksumust mõõtmise või avalikustamise eesmärgil.

60 Õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ümberliigitamisel omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks või varudeks loetakse hilisemas arvestuses selle kinnisvara soetusmaksumuseks IAS 16 või IAS 2 kohaselt selle kinnisvara õiglane väärtus kasutusotstarbe muutumise kuupäeval.

61 Kui omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse ümber õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, rakendab (majandus)üksus kuni kasutusotstarbe muutmise kuupäevani IAS 16. (Majandus)üksus käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga.

62 Kuni kuupäevani, mil omaniku poolt kasutatav kinnisvara liigitatakse õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks, amortiseerib (majandus)üksus kinnisvara soetusmaksumust ja kajastab tekkinud väärtuse langusest tuleneva kahjumi. (Majandusüksus) käsitleb sel kuupäeval eksisteerivat võimalikku erinevust kinnisvara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja selle õiglase väärtuse vahel kooskõlas IAS 16-ga sarnaselt ümberhindlusega kooskõlas IAS 16-ga. Teiste sõnadega:

▼M5

a) vähenemisi kinnisvara bilansilises (jääk)maksumuses kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis. Vähenemine kajastatakse muus koondkasumis ja arvatakse maha ümberhindlusreservist selles ulatuses, millises kõnealuse kinnisvara üleshindluse summa ümberhindlusreservi kuulub;

▼B

b) suurenemisi ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ (jääk)maksumuses käsitatakse järgmiselt:

i) seda osa suurenemisest, mis katab kõnealuse kinnisvara varasemast väärtuse langusest tulenevat kahjumit, kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄. ►M5 Koondkasumi aruandes ◄ kajastatav summa ei tohi ületada summat, mis oleks olnud vajalik ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse taastamiseks väärtuseni, mis kinnisvaral oleks olnud (arvestamata kulumit), kui väärtuse langusest tulenevat kahjumit ei oleks kajastatud;

▼B

►M5 ii) ülejäänud osa kajastatakse muus koondkasumis ja see suurendab ümberhindluse reservi omakapitalis. ◄ Kinnisvarainvesteeringu hilisema võõrandamise korral võib omakapitalis sisalduva ümberhindluse reservi üle kanda eelmiste perioodide jaotamata kasumisse. Ümberhindluse reservi ülekandmist jaotamata kasumisse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ ei kajastata.

63 Kinnisvara ümberliigitamisel varudest õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks kajastatakse vahet kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

64 Kinnisvara ümberliigitamist varudest õiglases väärtuses kajastatavaks kinnisvarainvesteeringuks käsitatakse samalaadselt varude müügiga.

65 Kui (majandus)üksus lõpetab ehitatava ja õiglases väärtuses kajastatava kinnisvarainvesteeringu ehitus- või arendustegevuse, kajastatakse erinevust kinnisvara õiglase väärtuse ja selle endise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vahel ümberliigitamise kuupäeval ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

VÕÕRANDAMISED

66 Kinnisvarainvesteeringu kajastamine lõpetatakse (eemaldatakse ►M5 finantsseisundi aruandest ◄) objekti võõrandamisel või siis, kui kinnisvarainvesteering on püsivalt kasutamisest eemaldatud ning selle võõrandamisest ei eeldata tulevast majanduslikku kasu.

67 Kinnisvarainvesteeringu võõrandamine võib toimuda selle müügi või kapitalirendile andmise teel. Kinnisvarainvesteeringu võõrandamise kuupäeva kindlaksmääramisel rakendab (majandus)üksus IAS 18-s esitatud kriteeriume kaupade müügist tuleneva müügitulu kajastamiseks ning võtab arvesse vastavaid juhiseid, mis on esitatud IAS 18 lisas. Kui võõrandamine toimub kapitalirendi või müügi-tagasirendi tingimustel, rakendatakse IAS 17.

68 Juhul, kui paragrahvis 16 kirjeldatud kajastamispõhimõtte kohaselt kasutab (majandus)üksus kinnisvarainvesteeringu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramisel osa asendusmaksumust, siis lõpetatakse vastava asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse kajastamine. Soetusmaksumuse mudeli kohaselt arvestatud kinnisvarainvesteeringu puhul ei või asendatud osa olla eraldi amortiseeritav osa. Kui asendatud osa ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse määramine ei ole (majandus)üksuse jaoks otstarbekas, võib kasutada osa asendusmaksumust hindamaks, milline oli asendatud osa maksumus selle omandamise või ehitamise hetkel. Õiglase väärtuse mudeli rakendamisel võib kinnisvarainvesteeringu õiglane väärtus juba arvesse võtta asjaolu, et asendatava osa väärtus on langenud. Muudel juhtudel võib osutuda keerukaks määratleda, kui palju tuleks asendatava osa tõttu õiglast väärtust vähendada. Kui õiglase väärtuse vähendamine asendatava osa võrra on ebapraktiline, tuleks alternatiivina asendava osa maksumus arvata vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse koosseisu ning siis hinnata õiglane väärtus ümber, nagu oleks nõutud teiste, asendusi mitte sisaldavate soetamiste puhul.

69 Kinnisvarainvesteeringu kasutuselt eemaldamisest või võõrandamisest tulenevad kasumid või kahjumid määratakse kindlaks netomüügitulu ja vara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vahena ning need kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kasutuselt eemaldamise või võõrandamise perioodil (välja arvatud müügi-tagasirendi puhul, mil lähtutakse IAS 17 nõuetest).

▼B

70 Kinnisvarainvesteeringu võõrandamisest saada olevat tasu kajastatakse esmalt selle õiglases väärtuses. Eelkõige siis, kui kinnisvarainvesteeringu eest tasutakse järelmaksuga, kajastatakse saadud tasu esmalt summas, mis võrdub rahalise hinna ekvivalendiga. Tasu nominaalsumma ja rahalise hinna ekvivalendi vahet kajastatakse intressituluna IAS 18 kohaselt, kasutades sisemise intressimäära meetodit.

71 Pärast kinnisvarainvesteeringu võõrandamist (majandus)üksusele jäävate kohustiste suhtes rakendab (majandus)üksus IAS 37 või vajaduse korral mõnda teist standardit.

72 Kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ hetkel, mil tekib õigus hüvitisele.

73 Kinnisvarainvesteeringute väärtuse langused ja kahjumid, vastavad kompensatsiooninõuded ja -maksed kolmandatelt osapooltelt ning mis tahes asendusvarade ost või ehitus on eraldiseisvad majanduslikud sündmused ja neid arvestatakse eraldi järgmiselt:

a) kinnisvarainvesteeringute väärtuse langust kajastatakse kooskõlas IAS 36-ga;

b) kinnisvarainvesteeringute kastutusest eemaldamist või võõrandamist kajastatakse kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 66–71;

c) kahjustatud, kaotatud või loovutatud kinnisvarainvesteeringu eest kolmandatelt osapooltelt saadavad hüvitised kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ hetkel, mil tekib õigus hüvitisele, ja

d) taastatud, ostetud või ehitatud asendusvarade soetusmaksumus määratakse kindlaks kooskõlas käesoleva standardi paragrahvidega 20–29.

AVALIKUSTAMINE

Õiglase väärtuse mudel ja soetusmaksumuse mudel

74 Alljärgnev avalikustatav teave on nõutav lisaks sellele, mis on esitatud IAS 17-s. IAS 17 kohaselt esitab kinnisvarainvesteeringu omanik rendilepingute kohta rendileandja poolt avalikustatava teabe. (Majandus)üksus, mis hoiab kinnisvarainvesteeringut kapitali- või kasutusrendi tingimustel, esitab rentniku poolt avalikustatava teabe sõlmitud kapitalirendilepingute kohta ning rendileandja poolt avalikustatava teabe sõlmitud kasutusrendilepingute kohta.

75 (Majandus)üksus avalikustab:

a) selle, kas ta rakendab õiglase väärtuse mudelit või soetusmaksumuse mudelit;

b) juhul kui ta rakendab õiglase väärtuse mudelit siis selle, kas ja mis asjaoludel liigitatakse ja arvestatakse kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvaraobjekte kinnisvarainvesteeringutena;

c) juhul, kui kinnisvara liigitamine on keeruline (vt paragrahv 14), siis rakendatavad kriteeriumid, mille alusel tehakse vahet kinnisvarainvesteeringute ja omaniku poolt kasutatavate kinnisvaraobjektide või tavapärase majandustegevuse käigus müügiks hoitava kinnisvaraobjektide vahel;

d) kinnisvarainvesteeringute õiglase väärtuse kindlaksmääramisel rakendatavad meetodid ja olulised eeldused, kaasa arvatud kinnitus selle kohta, kas õiglase väärtuse kindlaksmääramine põhines turult saadud tõenditel või kinnisvara olemuse ja võrreldavate turuandmete puudumise tõttu kasutati alusena pigem muid tegureid ((majandus)üksus peab need avalikustama);

▼B

e) mil määral kinnisvarainvesteeringute õiglane väärtus (nagu see on mõõdetud või avalikustatud finantsaruannetes) põhineb sõltumatu hindaja hinnangul, kellel on tunnustatud ja asjakohane ametialane kvalifikatsioon ning kellel on hinnatava kinnisvara asukoha ja kategooria osas hiljutisi kogemusi. Kui sellist hindamist ei ole teostatud, avalikustatakse see asjaolu;

f) järgmised ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ sisalduvad summad:

i) kinnisvarainvesteeringutest saadud renditulu;

ii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul renditulu teeninud kinnisvarainvesteeringutega, ja

iii) otsesed tegevuskulud (sealhulgas remondi- ja hoolduskulud), mis on seotud perioodi jooksul tulu mitte teeninud kinnisvarainvesteeringutega;

iv) õiglase väärtuse kumulatiivne muutus kajastatakse ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kinnisvarainvesteeringu müügi korral varade kogumist, kus kasutatakse soetusmaksumuse mudelit, kogumisse, kus kasutatakse õiglase väärtuse mudelit (vt paragrahvi 32C);

g) piirangud, mis on seotud kinnisvarainvesteeringute realiseeritavusega või müügitulu ja võõrandamisest saadavate summade laekumisega ning vastavad summad;

h) lepingupõhised kohustused seoses kinnisvarainvesteeringute ostmise, ehitamise ja arendusega või seoses remondi, hoolduse ja kvaliteedi parandamisega.

Õiglase väärtuse mudel

76 Lisaks paragrahvis 75 esitatud avalikustamise nõuetele avalikustab paragrahvides 33–55 kirjeldatud õiglase väärtuse mudelit kasutav (majandus)üksus kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdluse, näidates järgmist:

a) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;

b) lisandumised äriühenduste kaudu;

c) varad, mis liigitatakse müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

d) õiglase väärtuse korrigeerimisest tulenevad netokasumid või -kahjumid;

e) finantsaruannete teise esitusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste (majandus)üksuste finantsaruannete aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;

f) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast ja

g) muud muutused.

▼B

77 Juhul kui kinnisvarainvesteeringule antud hinnangut on finantsaruannetes kajastamiseks märkimisväärselt korrigeeritud, näiteks selleks et vältida varade või kohustiste topeltarvetust, nagu on kirjeldatud paragrahvis 50, avalikustab (majandus)üksus antud hinnangu ja finantsaruannetes kajastatud muudetud väärtuse võrdluse, näidates eraldi tagasikantud kajastatud rendikohustiste kogusumma ja muud olulised korrigeerimised.

78 Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, kui (majandus)üksus kasutab kinnisvarainvesteeringu mõõtmisel IAS 16-s esitatud soetusmaksumuse mudelit, avalikustatakse paragrahviga 76 nõutud võrdluse käigus selle kinnisvarainvesteeringu kohta esitatud summad teistest kinnisvarainvesteeringute kohta esitatud summadest eraldi. Lisaks avalikustab (majandus)üksus:

a) kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt määrata;

c) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud, ja

d) õiglases väärtuses mittekajastatud kinnisvarainvesteeringu võõrandamise puhul:

i) asjaolu, et (majandus)üksus on võõrandanud kinnisvarainvesteeringu, mida ei kajastatud õiglases väärtuses;

ii) selle kinnisvarainvesteeringu ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse müügi hetkel ja

iii) kajastatud tulu või kulu summa.

Soetusmaksumuse mudel

79 Lisaks paragrahviga 75 nõutud avalikustavale teabele avalikustab paragrahvis 56 kirjeldatud soetusmaksumuse mudelit kasutav (majandus)üksus:

a) kasutatud kulumiarvestuse meetodid;

b) kasulikud eluead või kasutatud kuluminormid;

c) soetusmaksumuse ning akumuleeritud kulumi (koos väärtuse langusest tulenevate akumuleeritud kahjumitega) perioodi alguses ja lõpus;

d) kinnisvarainvesteeringute perioodi alguse ja lõpu ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse võrdluse, näidates järgmist:

i) lisandumised, näidates eraldi soetamised ja hiljem kapitaliseeritud kulutused;

ii) lisandumised äriühenduste kaudu;

iii) varad, mis on liigitatud müügiks hoitavaks või mis kuuluvad müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks kooskõlas IFRS 5-ga ja teised võõrandamised;

iv) kulum;

v) perioodi jooksul kajastatud väärtuse langusest tulenevad kahjumid ja nende kahjumite tühistamised kooskõlas IAS 36-ga;

▼B

vi) finantsaruannete teise esitlusvaluutasse ümberarvestamisest ja välismaiste (majandus)üksuste finantsaruannete aruandva (majandus)üksuse esitlusvaluutasse ümberarvestamisest tulenevad valuutakursside netovahed;

vii) ümberliigitamine varudeks ja omaniku poolt kasutatavaks kinnisvaraks ning varudest ja omaniku poolt kasutatavast kinnisvarast;

viii) teised muutused; ja

e) kinnisvarainvesteeringute õiglane väärtus. Paragrahvis 53 kirjeldatud erandjuhtudel, kui (majandus)üksusel ei ole võimalik kinnisvarainvesteeringu õiglast väärtust usaldusväärselt kindlaks määrata, avalikustab ta:

i) kõnealuse kinnisvarainvesteeringu kirjelduse;

ii) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta ja

iii) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud.

ÜLEMINEKUSÄTTED

Õiglase väärtuse mudel

80 (Majandus)üksus, mis on eelnevalt rakendanud IAS 40 (2000) ja valib esmakordselt mõne või kõikide kasutusrendi tingimustel rendile võetud kinnisvaraobjektide liigitamise kinnisvarainvesteeringuteks, kajastab antud valiku mõju selle perioodi jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimisena, mil valik esmakordselt tehakse. Lisaks:

a) kui (majandus)üksus on eelnevalt avalikult (oma finantsaruannetes või muul moel) esitanud andmeid oma kinnisvara õiglase väärtuse kohta eelnevatel perioodidel (mis on kindlaks määratud vastavalt paragrahvis 5 esitatud õiglase väärtuse mõistele ja paragrahvides 36–52 esitatud juhistele), soovitatakse, kuid ei nõuta, et (majandus)üksus:

i) korrigeeriks kõige varasema perioodi, mille kohta õiglast väärtust käsitlevad andmed esitati avalikult, jaotamata kasumi algsaldo, ja

ii) korrigeeriks nende perioodide kohta esitatud võrdlusandmed; ja

b) kui (majandus)üksus ei ole eelnevalt punktis a kirjeldatud informatsiooni avalikult esitanud, ei korrigeeri (majandus)üksus eelnevate perioodide võrdlusandmeid ning ta avalikustab selle asjaolu.

81 Käesoleva standardiga nõutakse IAS 8-st erinevat käsitlust. IAS 8-ga nõutakse võrdlusinformatsiooni korrigeerimist, välja arvatud juhul, kui selline korrigeerimine on võimatu.

82 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit esmakordselt, sisaldab jaotamata kasumi algsaldo korrigeerimine ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

▼B

Soetusmaksumuse mudel

83 IAS 8 rakendatakse kõigi arvestusmeetodite muutuste kohta, mida (majandus)üksus teeb käesoleva standardi esmakordsel rakendamisel ja soetusmaksumuse mudeli valimisel. Arvestusmeetodite muutuste mõju hõlmab ka ümberhindluse reservi hulka kuuluvate kinnisvarainvesteeringutega seotud summade ümberliigitamist.

84 Paragrahvides 27–29 esitatud vahetustehingute käigus soetatud kinnisvarainvesteeringute esmasele mõõtmisele kohaldatavaid nõudeid rakendatakse edasiulatuvalt üksnes tulevastele tehingutele.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

85 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

85A IAS 1-ga *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 62. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M8

85B 2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 8, 9, 48, 53, 54 ja 57, muudeti kehtetuks paragrahv 22 ning lisati paragrahvid 53A ja 53B. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada neid muudatusi ehitatava kinnisvarainvesteeringu suhtes alates mis tahes kuupäevast enne 1. jaanuari 2009 tingimusel, et ehitatavate kinnisvarainvesteeringute õiglased väärtused olid kindlaks määratud nendel kuupäevadel. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* paragrahvi 5 muudatusi.

▼B

IAS 40 (2000) TAGASIVÕTMINE

86 Käesoleva standardiga asendatakse IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud” (välja antud 2000).

▼B

RAHVUSVAHELINE RAAMATUPIDAMISSTANDARD IAS 41

Põllumajandus

EESMÄRK

Käesoleva standardi eesmärk on sätestada põllumajandusliku tegevuse arvestuslik käsitlus ja sellega seotud avalikustamise nõuded.

RAKENDUSALA

1 Käesolevat standardit rakendatakse järgmiste põllumajandusliku tegevusega seotud objektide arvestuses:

a) bioloogilised varad;

b) põllumajandustoodang saagise saamise hetkel ja

c) paragrahvides 34–35 käsitletud valitsusepoolne sihtfinantseerimine.

2 Käesolevat standardit ei rakendata järgmiste objektide suhtes:

a) põllumajandusliku tegevusega seotud maa (vt IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud”) ja

b) põllumajandusliku tegevusega seotud immateriaalsed varad (vt IAS 38 „Immateriaalsed varad”).

3 Käesolevat standardit rakendatakse põllumajandustoodangu suhtes, mis on (majandus)üksuse bioloogiliste varade saagise saamisel toodang, ainult sellel hetkel. Pärast seda rakendatakse IAS 2 „Varud” või muud rakendatavat standardit. Sellest tulenevalt ei käsitle käesolev standard saagise saamisele järgnevat põllumajandustoodangu töötlemist; näiteks viinamarjade töötlemist veiniks selle veinivalmistaja poolt, kes on need viinamarjad kasvatanud. Kuigi selline töötlemine võib olla põllumajandusliku tegevuse loogiline ja loomulik jätk ning töötlemise protseduur võib mingil määral olla sarnane bioloogilisele muundamisele, käesolevas standardis esitatud põllumajandusliku tegevuse mõiste seda siiski ei hõlma.

4 Järgnevas tabelis on esitatud bioloogiliste varade, põllumajandustoodangu ja pärast saagise saamist töötlemise tulemusel saadud toodete näited.

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Saagis, mis saadakse töötlemise tulemusel
Lambad	Vill	Lõng, vaip
▼M8		
Puud metsaistandikus	Langetatud puud	Palgid, saematerjal
▼B		
Taimed	Puuvill	Niit, riided
	Lõigatud suhkruroog	Suhkur
Piimakari	Piim	Juust
Sead	Lihakeha	Vorstid, singid

▼B

Bioloogilised varad	Põllumajandustoodang	Saagis, mis saadakse töötlemise tulemusel
Põõsad	Leht	Tee, tubakas
Viinamarjapõõsad	Viinamarjad	Vein
Viljapuud	Korjatud puuvili	Töödeldud puuvili

MÕISTED

Põllumajanduslikud mõisted

5 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

▼M8

Põllumajanduslik tegevus on tegevus, mille käigus (majandus)üksus teostab bioloogiliste varade bioloogilist muundamist müügiks, põllumajandustoodanguks või lisanduvateks bioloogilisteks varadeks.

▼B

Põllumajandustoodang on (majandus)üksuse bioloogilistest varadest saadud toode.

Bioloogiline vara on elusloom või -taim.

Bioloogiline muundamine hõlmab kasvamise, vananemise, tootmise ja paljunemise protsesse, mis põhjustavad bioloogilise vara kvalitatiivseid või kvantitatiivseid muutusi.

Bioloogilise vara rühm on sarnaste elusloomade või -taimede kogum.

Tootmine on toodangu eraldamine bioloogilisest varast või bioloogilise vara elutegevuse lõpetamine.

▼M8

Müügikulud on lisakulud, mis on otseselt omistatavad vara võõrandamisele, välja arvatud finantskulud ja tulumaksud.

▼B

6 Põllumajanduslik tegevus hõlmab erinevaid tegevusalasid; näiteks karjakasvatus, metsandus, iga-aastane või pidev saagikoristus, viljapuuaedade ja istandike harimine, lillekasvatus ja akvakultuur (sh kalakasvatus). Nendel erinevatel tegevusaladel on teatavad sarnased tunnused:

a) *võime muutuda*: elusloomad ja -taimed on võimelised bioloogiliselt muunduma;

b) *muutuste juhtimine*: juhtimine aitab bioloogilisele muundamisele kaasa, parandades või vähemalt stabiliseerides protsessi toimumiseks vajalikke tingimusi (näiteks toitainete sisaldus, niiskus, temperatuur, viljakus ja valgus). Selline juhtimine eristab põllumajanduslikku tegevust teistest tegevustest. Näiteks selliste bioloogiliste varade saagis, mille kasvamist ei ole juhitud, ei ole põllumajanduslik tegevus (näiteks avamerekalapüük ja metsa mahavõtmine); ja

▼M8

c) *Muutuste mõõtmine*: Bioloogilise muundumise või saagise saamise tagajärjel tekkinud kvalitatiivsete (näiteks geneetilised omadused, tihedus, küpsus, rasvkihi paksus, valgusisaldus ja kiudude tugevus) või kvantitatiivsete (näiteks järglased, kaal, kuupmeetrid, kiudude pikkus või diameeter ja pungade arv) muutuste mõõtmine ja jälgimine on tavapärane juhtimisfunktsioon.

▼B

7 Bioloogiline muundamine toob kaasa järgmisi tulemusi:

a) vara muutub i) kasvades (looma või taime kvantiteedi suurenemine või kvaliteedi paranemine), ii) kahanedes (looma või taime kvantiteedi vähenemine või kvaliteedi halvenemine) või iii) paljunedes (uute elusloomade või -taimede teke) või

b) põllumajandustoodangu, näiteks lateksi, teelehe, villa või piima tootmine.

Üldmõisted

8 Käesolevas standardis kasutatakse järgmisi mõisteid järgmises tähenduses:

Aktiivne turg on turg, kus on täidetud kõik järgmised tingimused:

a) tooted, millega turul kaubeldakse, on homogeensed;

b) üldjuhul on mis tahes ajal võimalik leida huvitatud ostjaid ja müüjaid ja

c) hinnad on avalikkusele kättesaadavad.

►M5 *Finantsseisundi aruandeline* ◄ *(jääk)maksumus* on summa, milles vara on ►M5 finantsseisundi aruandes ◄ kajastatud.

Õiglane väärtus on summa, mille eest on teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus võimalik vahetada vara või arveldada kohustist.

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine on määratletud IAS 20-s „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.

9 Vara õiglane väärtus põhineb selle vara praegusel asukohal ja seisukorral. Seega on näiteks laudas oleva karja õiglane väärtus karja turuhind, millest on maha arvatud transpordi- ja muud karja turule viimisega seotud kulud.

KAJASTAMINE JA MÕÕTMINE

10 (Majandus)üksus kajastab bioloogilist vara või põllumajandustoodangut siis ja ainult siis, kui:

a) (majandus)üksusel on eelnenud sündmuste tagajärjel selle vara üle kontroll;

b) sellest varast tulevikus saadav majanduslik kasu tõenäoliselt laekub (majandus)üksusele ja

c) vara õiglast väärtust või soetusmaksumust on võimalik usaldusväärselt mõõta.

▼B

11 Põllumajanduslikus tegevuses võib kontroll tähendada näiteks karja juriidilist omandiõigust ja märgistamist karja ostmisel, sündimisel või võõrutamisel. Tulevast majanduslikku kasu saab tavaliselt hinnata oluliste füüsiliste näitajate mõõtmise teel.

12 Bioloogilist vara mõõdetakse esmasel kajastamisel ja ►M5 iga järgneva aruandeperioodi lõpus ◄ õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, välja arvatud paragrahvis 30 kirjeldatud juhul, kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta.

13 (Majandus)üksuse bioloogilistest varadest saadud põllumajandustoodangut mõõdetakse saagise saamise hetkel selle õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Mõõtmise tulemust loetakse soetusmaksumuseks antud kuupäeval, kui hakatakse rakendama IAS 2 „Varud” või mõnda muud rakendatavat standardit.

▼M8

_____

▼B

15 Bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse määramisele võib kaasa aidata bioloogilise vara või põllumajandustoodangu rühmitamine oluliste omaduste, näiteks vanuse või kvaliteedi järgi. (Majandus)üksus valib sellised omadused, mida turul hinna määramise alusena kasutatakse.

16 (Majandus)üksused sõlmivad tihti lepinguid bioloogiliste varade või põllumajandustoodangu müügiks tuleviku kuupäeval. Lepinguhinnad ei ole õiglase väärtuse määramisel alati olulised, sest õiglane väärtus peegeldab antud hetke turgu, kus huvitatud ostja ja müüja võiksid tehingu sõlmida. Seetõttu ei korrigeerita lepingu olemasolu tõttu bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglast väärtust. Mõnikord võib bioloogilise vara või põllumajandustoodangu müügileping olla kahjulik leping (määratletud IAS 37-s „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”). Kahjulike lepingute suhtes rakendatakse IAS 37.

▼M8

17 Kui bioloogilise vara või põllumajandustoodangu puhul on olemas aktiivne turg selle praeguses asukohas ja seisukorras, siis on sellel turul noteeritud hind vara õiglase väärtuse määramiseks olemas sobiv alus. Kui (majandus)üksusel on ligipääs erinevatele aktiivsetele turgudele, kasutab ta kõige asjakohasemat turgu. Näiteks kui (majandus)üksusel on ligipääs kahele erinevale aktiivsele turule, siis kasutatakse selle turu hindu, mida tulevikus tõenäoliselt kasutatakse.

▼B

18 Kui aktiivset turgu ei eksisteeri, siis määratakse õiglane väärtus ühe või mitme järgmise näitaja alusel (kui need on kättesaadavad):

a) viimase turutehingu hind eeldusel, et majanduslikud tingimused ei ole selle tehingu ja ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ vahelisel perioodil oluliselt muutunud;

b) samalaadsete varade turuhinnad, korrigeerituna erinevuste peegeldamiseks, ja

c) tööstusharu üldine hinnatase, näiteks puuviljaistanduse väärtus väljendatuna eksportaluste, mahuühikute või hektarite kohta või karja väärtus väljendatuna liha kilogrammi kohta.

▼B

19 Mõnikord võivad paragrahvis 18 esitatud näitajad anda erinevaid tulemusi bioloogilise vara või põllumajandustoodangu õiglase väärtuse suhtes. (Majandus)üksus analüüsib nende erinevuste põhjusi, et jõuda õiglase väärtuse kõige usaldusväärsema hinnanguni õiglaste väärtuste põhjendatud hinnangute suhteliselt kitsas vahemikus.

▼M8

20 Mõnel juhul ei pruugi bioloogilise vara hetkeseisundile vastavaid turuhindu eksisteerida. Sel juhul kasutab (majandus)üksus õiglase väärtuse määramiseks varaga seotud eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtust, diskonteerituna hetke maksueelse turuintressimääraga.

21 Eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtuse arvutamise eesmärk on bioloogilise vara õiglase väärtuse määramine selle praeguses asukohas ja seisukorras. (Majandus)üksus võtab seda arvesse sobiva diskontomäära määramisel ja eeldatavate netorahavoogude prognoosimisel. Eeldatavate netorahavoogude nüüdisväärtuse kindlaksmääramisel võtab (majandus)üksus arvesse netorahavoogusid, mille tekkimist varast turul osalejad eeldaksid selle kõige asjakohasemal turul.

▼B

22 (Majandus)üksus ei võta arvesse rahavoogusid varade finantseerimisest, maksustamisest või bioloogiliste varade taastamisest pärast saagise saamist, näiteks pärast raiet uute puude istutamise maksumust.

23 Mitteseotud poolte vahelise tehingu hinna kokkuleppimisel arvestavad teadlikud ja huvitatud ostjad ja müüjad ka rahavoogude kõikumise võimalusega. Seega peegeldab õiglane väärtus sellise kõikumise võimalikkust. Sellega seoses võtab (majandus)üksus rahavoogude eeldatavat võimalikku kõikumist arvesse kas prognoositavates rahavoogudes, diskontomääras või mingis nende kombinatsioonis. Diskontomäära kindlaksmääramiseks kasutab (majandus)üksus samu eeldusi, mida ta kasutab ka rahavoogude prognoosimisel, et vältida nende eelduste topeltarvestamist või ignoreerimist.

24 Soetusmaksumus võib mõnikord olla ligikaudu võrdne õiglase väärtusega, eriti kui:

a) esialgsest kulutusest alates ei ole olulist bioloogilist muundumist toimunud (näiteks vahetult enne ►M5 aruandeperioodi lõppu ◄ istutatud viljapuuistikud) või

b) bioloogilise muundumise mõju hinnale ei ole eeldatavasti oluline (näiteks 30-aastase elutsükliga männiistandiku esialgne juurdekasv).

▼B

25 Bioloogilised varad on tihti füüsiliselt maa küljes kinni (näiteks puud metsaistandikus). Maa küljes kinni olevate bioloogiliste varade osas ei pruugi eraldi aktiivset turgu eksisteerida, kuid see võib olemas olla kombineeritud varade osas, st bioloogilise vara, arendamata maa ja maaparanduse osas kogumina. (Majandus)üksus võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse määramiseks kasutada kombineeritud varade kohta käivat informatsiooni. Näiteks võib bioloogiliste varade õiglase väärtuse saamiseks lahutada kombineeritud varade õiglasest väärtusest maa ja maaparanduste õiglase väärtuse.

Kasumid ja kahjumid

26 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud bioloogilise vara esmasel kajastamisel õiglases väärtuses (millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄), ning kasumeid ja kahjumeid bioloogilise vara õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄) muutusest kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.

27 Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida kahjum, kuna bioloogilise vara õiglase väärtuse määramiseks arvatakse maha ►**M8** müügikulutused ◄. Bioloogilise vara esmasel kajastamisel võib tekkida ka kasum, näiteks vasika sündimisel.

28 Kasumeid ja kahjumeid, mis on tekkinud põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄, kajastatakse selle perioodi kasumis või kahjumis, millal nad tekkisid.

29 Kasum või kahjum võib tekkida põllumajandustoodangu esmasel kajastamisel saagise saamise tulemusena.

Kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

30 Eeldatakse, et bioloogilise vara õiglast väärtust saab hinnata usaldusväärselt. Kuid seda eeldust saab ümber lükata ainult sellise bioloogilise vara esmasel kajastamisel, mille turu-põhised hinnad või väärtused ei ole kättesaadavad ja mille alternatiivsed õiglase väärtuse hinnangud tunnistatakse selgelt ebausaldusväärseks. Sellisel juhul mõõdetakse seda bioloogilist vara soetusmaksumuses, millest on maha arvatud igasugune akumuleeritud kulum ja akumuleeritud kahjum vara väärtuse langusest. Kui sellise bioloogilise vara õiglane väärtus on saanud usaldusväärselt mõõdetavaks, mõõdab (majandus)üksus seda tema õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄. Kui bioloogiline põhivara vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (või kuulub müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) kooskõlas IFRS 5-ga „Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad”, eeldatakse, et tema õiglast väärtust saab usaldusväärselt hinnata.

31 Paragrahvis 30 esitatud eeldust võib ümber lükata ainult esmasel kajastamisel. (Majandus)üksus, mis on bioloogilist vara eelnevalt mõõtnud õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄, jätkab bioloogilise vara mõõtmist õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►**M8** müügikulutused ◄, kuni bioloogilise vara müümiseni.

▼B

32 (Majandus)üksus mõõdab põllumajandustoodangut saagise saamise hetkel õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄. Käesolev standard lähtub seisukohast, et põllumajandustoodangu õiglast väärtust on võimalik saagise saamise hetkel alati usaldusväärselt mõõta.

33 Soetusmaksumuse, akumuleeritud kulumi ja väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumi määramisel arvestab (majandus)üksus IAS 2-ga „Varud”, IAS 16-ga „Materiaalsed põhivarad” ja IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

VALITSUSEPOOLNE SIHTFINANTSEERIMINE

34 Õiglases väärtuses (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) mõõdetava bioloogilise varaga seotud tingimusteta valitsusepoolset sihtfinantseerimist kajastatakse tuluna siis ja ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine muutub kättesaadavaks.

35 Kui õiglases väärtuses (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) mõõdetava bioloogilise varaga seotud valitsusepoolne sihtfinantseerimine on tingimuslik (kaasa arvatud juhul, kui sihtfinantseerimine keelab (majandus)üksusel mingi teatud põllumajandusliku tegevusega tegelda), siis kajastab (majandus)üksus valitsusepoolset sihtfinantseerimist tuluna siis ja ainult siis, kui sellega seotud tingimused on täidetud.

36 Valitsusepoolse sihtfinantseerimise tingimused võivad olla erinevad. Näiteks võib olla nõutud, et (majandus)üksus peab maad harima mingis teatud kohas viis aastat ja lühema kui viieaastase tegevuse korral selles kohas on (majandus)üksus kohustatud kogu valitsusepoolse sihtfinantseerimise tagastama. Sel juhul ei kajastata valitsusepoolset sihtfinantseerimist tuluna enne viie aasta möödumist. Kui aga osa valitsusepoolsest sihtfinantseerimisest on lubatud lähtudes möödunud ajast säilitada, siis kajastab (majandus)üksus sihtfinantseerimise tuluna proportsionaalselt ajale.

37 Kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis rakendatakse IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”.

38 Käesolev standard kehtestab IAS 20-st erineva käsitluse, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse õiglases väärtuses, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, või kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine näeb ette, et ei tegelda mingi teatud põllumajandusliku tegevusega. IAS 20 rakendatakse ainult siis, kui valitsusepoolne sihtfinantseerimine on seotud bioloogilise varaga, mida mõõdetakse soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid.

AVALIKUSTAMINE

39 Kehtetu

Üldnõuded

40 (Majandus)üksus avalikustab aruandeperioodi kasumi või kahjumi summa, mis on saadud bioloogiliste varade ja põllumajandustoodangu esmasest kajastamisest ning bioloogiliste varade õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutustest.

▼B

41 (Majandus)üksus kirjeldab kõikide bioloogiliste varade rühmi.

42 Paragrahvis 41 nõutud teave avalikustatakse kas jutustava või koguselise kirjeldusena.

43 (Majandus)üksusel soovitatakse esitada kõikide bioloogiliste varade rühmade koguseline kirjeldus, tuues eraldi välja tarbitavad ja tootvad bioloogilised varad või küpsed ja ebaküpsed bioloogilised varad, olenevalt sobivast jaotusest. Näiteks võib (majandus)üksus avalikustada tarbitavate bioloogiliste varade ja tootvate bioloogiliste varade ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused rühmade lõikes. Need rühmad võib (majandus)üksus veel edasi jagada küpseteks ja ebaküpseteks varadeks. Sellised eristused annavad teavet, mis võib olla kasulik tulevaste rahavoogude ajastuse määramisel. (Majandus)üksus avalikustab nimetatud eristuste tegemise alused.

44 Tarbitavad bioloogilised varad on need, mida muudetakse põllumajandustoodanguks või mida müüakse bioloogiliste varadena. Tarbitavad bioloogilised varad on näiteks lihaloomade eluskari, müügiks kasvatatav eluskari, kala kalakasvatustes, põllukultuurid nagu mais ja nisu ning kasvatatavad puud. Tootvad bioloogilised varad on bioloogilised varad, mis ei ole tarbitavad varad; näiteks piimakari, viinamarjapõõsad, viljapuud ja puud, millelt saadakse küttematerjali, jättes puu alles. Tootvad bioloogilised varad ei ole põllumajandustoodang, vaid pigem isetaastuvad varad.

45 Bioloogilised varad saab liigitada küpseteks ja ebaküpseteks bioloogilisteks varadeks. Küpsed bioloogilised varad on need, mis on saavutanud küpsuse (tarbitavate bioloogiliste varade puhul) või annavad regulaarselt saaki (tootvate bioloogiliste varade puhul).

46 Juhul kui seda ei ole kajastatud mujal kui finantsaruannetega koos avaldatud teabes, siis kirjeldab (majandus)üksus ka järgmist:

a) iga bioloogiliste varade rühmaga seotud tegevuste olemus ja

b) mitterahalised näitajad või hinnangud füüsiliste koguste kohta:

i) (majandus)üksuse kõigi bioloogiliste varade rühmade kohta perioodi lõpul ja

ii) perioodi jooksul saadud põllumajandustoodangu kohta.

47 (Majandus)üksus avalikustab meetodid ja olulised eeldused, mida on kasutatud iga põllumajandustoodangu rühma õiglase väärtuse määramisel saagise saamise hetkel ja iga bioloogiliste varade rühma õiglaste väärtuste määramisel.

48 (Majandus)üksus avalikustab perioodi jooksul toodetud põllumajandustoodangu õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) määratuna saagise saamise hetkel.

49 (Majandus)üksus avalikustab:

a) piiratud omandiõigusega bioloogiliste varade olemasolu ja ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumused ning kohustiste eest tagatisena panditud bioloogiliste varade ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused;

▼B

b) bioloogiliste varade arendamiseks või omandamiseks võetud siduvate tulevikukohustuste summa ja

c) põllumajandusliku tegevusega seotud finantsriski maandamise strateegiad.

50 (Majandus)üksus esitab bioloogiliste varade aruandeperioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandeliste ◄ (jääk)maksumuste muutuste võrdluse. Võrdlus peab sisaldama:

a) õiglase väärtuse, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, muutustest tingitud kasumit või kahjumit;

b) ostudest tulenevaid suurenemisi;

c) vähenemisi müügi tulemusena ja bioloogilistele varade müügiks hoitavaks (või müügigruppi, mis on liigitatud müügiks hoitavaks) liigitamise tulemusena kooskõlas IFRS 5-ga;

d) saagisest tulenevaid vähenemisi;

e) äriühendustest tulenevaid suurenemisi;

f) valuutakursside netovahet tulenevalt finantsaruannete ümberarvestamisest erinevasse esitusvaluutasse ning välismaise äriüksuse ümberarvestamisest aruandva (majandus)üksuse esitusvaluutasse ja

g) muid muutusi.

51 Bioloogilise vara õiglane väärtus, millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄, võib muutuda seoses füüsiliste muutuste või turuhinna muutustega. Aruandeperioodi tulemuse ja tulevikuväljavaadete hindamiseks on kasulik eraldi avalikustada füüsilised muutused ja turuhinna muutused, eriti juhul, kui tootmistsükkel on pikem kui aasta. Sellisel juhul soovitatakse (majandus)üksusel eraldi avalikustada õiglase väärtuse (millest on maha arvatud ►M8 müügikulutused ◄) muutuste summad, mis kajastuvad kasumis või kahjumis seoses füüsiliste muutustega ja turuhinna muutustega. Kui tootmistsükkel on lühem kui aasta, siis on see informatsioon tavaliselt vähem kasulik, näiteks kanakasvatuse või viljakasvatuse korral.

52 Bioloogilisel muundumisel on mitmeid vorme – kasvamine, vananemine, tootmine ja paljunemine – ja kõik need on jälgitavad ja mõõdetavad. Kõigil neil füüsilistel muutustel on otsene side tulevase majandusliku kasuga. Bioloogilise vara õiglase väärtuse muutus saagikoristuse tagajärjel on samuti füüsiline muutus.

53 Põllumajanduslik tegevus on tihti seotud ilmastikust, haigustest ja muudest loodusest tingitud riskidega. Kui toimub sündmus, mis põhjustab olulise tulu või kulu, avalikustatakse selle tulu või kulu olemus ja summa kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine”. Näiteks toimitakse nii viirushaiguse puhangu, üleujutuste, ränga põua või külma ja putukate rünnaku korral.

Lisainformatsiooni avalikustamise nõuded, kui bioloogilise vara õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta

54 Kui (majandus)üksus mõõdab bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30) perioodi lõpul, siis avalikustab (majandus)üksus selliste bioloogiliste varade osas:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

▼B

b) selgituse, miks õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt mõõta;

c) kui võimalik, siis vahemiku, millesse tõenäoliselt langeksid õiglase väärtuse hinnangud;

d) kasutatud kulumiarvestuse meetodi;

e) kasulikud eluead või kasutatud kulumimäärad ja

f) aruandeperioodi alguse ja lõpu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ soetusmaksumuse ja akumuleeritud kulumi (koos väärtuse langusest tuleneva akumuleeritud kahjumiga).

55 Kui (majandus)üksus mõõdab käesoleval perioodil bioloogilisi varasid soetusmaksumuses, millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid (vt paragrahv 30), siis avalikustab (majandus)üksus kõik selliste bioloogiliste varade müümise tulemusel kajastatud kasumid ja kahjumid ning esitab paragrahvis 50 nõutud võrdluses eraldi nende bioloogiliste varadega seotud summad. Lisaks sisaldab see võrdlus järgmisi nende bioloogiliste varadega seotud ja kasumis või kahjumis sisalduvaid summasid:

a) väärtuse langusest tingitud kahjumid;

b) väärtuse langusest tingitud kahjumite tühistamised ja

c) kulum.

56 Kui eelnevalt soetusmaksumuses (millest on maha arvatud akumuleeritud kulum ja väärtuse langusest tingitud akumuleeritud kahjumid) mõõdetud bioloogiliste varade õiglane väärtus osutub käesoleva perioodi jooksul usaldusväärselt mõõdetavaks, siis avalikustab (majandus)üksus selle bioloogilise vara osas:

a) bioloogilise vara kirjelduse;

b) selgituse, miks õiglane väärtus on osutunud usaldusväärselt mõõdetavaks ja

c) muutuse mõju.

Valitsusepoolne sihtfinantseerimine

57 (Majandus)üksus avalikustab käesoleva standardi rakendusalasse jääva põllumajandusliku tegevuse osas järgmise teabe:

a) finantsaruannetes kajastatud valitsusepoolse sihtfinantseerimise olemus ja ulatus;

b) valitsusepoolse sihtfinantseerimisega seotud täitmata tingimused ja muud tingimuslikud asjaolud ja

c) eeldatav valitsusepoolse sihtfinantseerimise taseme oluline langus.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

58 Käesolevat standardit rakendatakse aruandeaasta finantsaruannete suhtes, mis käsitlevad 1. jaanuaril 2003 või pärast seda algavaid perioode. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit enne 1. jaanuari 2003 algavate perioodide suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

59 Käesolev standard ei kehtesta konkreetseid üleminekusätteid. Käesoleva standardi kasutuselevõtmist arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”.

▼**M8**

60	2008. aasta mais avaldatud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvid 5, 6, 17, 20 ja 21 ning muudeti kehtetuks paragrahv 14. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**M16**

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 1

Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRSi eesmärk on tagada, et (majandus)üksuse *esimesed IFRS finantsaruanded* ning vahefinantsaruanded sisaldaksid nende finantsaruannete poolt hõlmatava perioodi osa kohta kvaliteetset teavet, mis:

a) on kasutajatele läbipaistev ja võrreldav kõigi esitatud perioodide osas;

b) pakub sobiva lähtepunkti arvestuse pidamiseks kooskõlas *rahvusvaheliste finantsaruandlusstandarditega (IFRSidega)*;

c) on esitatav kulutustega, mis ei ületa kasu.

RAKENDUSALA

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi:

a) oma esimestes IFRS finantsaruannetes;

b) igas vahefinantsaruandes (kui neid koostatakse), mille ta esitab kooskõlas IAS 34-ga *Vahefinantsaruandlus* oma esimeste IFRS finantsaruannetega hõlmatud perioodi osa kohta.

3 (Majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded on esimesed aruandeaasta finantsaruanded, milles (majandus)üksus rakendab IFRSe ning esitab selgesõnalise ja tingimusteta kinnituse finantsaruannete IFRSidele vastavuse kohta. IFRSide kohased finantsaruanded on (majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded, kui (majandus)üksus näiteks:

a) esitas oma kõige viimased eelmised finantsaruanded:

i) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis kõikides aspektides ei ole kooskõlas IFRSidega;

ii) vastavuses IFRSidega kõikides aspektides, välja arvatud see, et finantsaruanded ei sisaldanud selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust, et need olid IFRSidega vastavuses;

iii) mis sisaldasid selgesõnalist kinnitust vastavuse kohta mõnede, kuid mitte kõikide IFRSidega;

iv) kooskõlas siseriiklike nõuetega, mis ei vasta IFRSidele, kasutades mõnesid üksikuid IFRSe objektide arvestamisel, mille kohta riiklikud nõuded puudusid;

v) kooskõlas siseriiklike nõuetega, esitades mõnede summade suhtes võrdluse IFRSide kohaselt määratud vastavate summadega;

b) koostas finantsaruanded kooskõlas IFRSidega vaid sisekasutuseks, neid (majandus)üksuse omanikele või teistele väliskasutajatele kättesaadavaks tegemata;

▼M16

c) koostas kooskõlas IFRSidega aruandluspaketi konsolideerimise eesmärgil, koostamata täielikku finantsaruannete komplekti, mis on määratletud IAS 1-s *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007);

d) ei esitanud finantsaruandeid eelnevate perioodide kohta.

4 Käesolevat IFRSi rakendatakse vaid siis, kui (majandus)üksus võtab IFRSid esmakordselt kasutusele. Seda ei rakendata, kui (majandus)üksus näiteks:

a) lõpetab finantsaruannete esitamise kooskõlas siseriiklike nõuetega, olles varem esitanud need ja ka teise finantsaruannete komplekti, mis sisaldas selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta;

b) esitas eelmisel aastal finantsaruanded kooskõlas siseriiklike nõuetega ja need finantsaruanded sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta;

c) esitas eelmisel aastal finantsaruanded, mis sisaldasid selgesõnalist ja tingimusteta kinnitust IFRSidele vastavuse kohta, vaatamata sellele, et audiitorid väljastasid nende finantsaruannete kohta märkustega järeldusotsuse.

5 Käesolevat IFRSi ei rakendata arvestusmeetodite muutuste suhtes, mida teeb juba IFRSe kasutav (majandus)üksus. Selliste muutuste kohta kehtivad:

a) arvestusmeetodite muutuste nõuded, mis on esitatud IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*;

b) spetsiaalsed üleminekunõuded teistes IFRSides.

KAJASTAMINE JA HINDAMINE

IFRS finantsseisundi algaruanne

6 (Majandus)üksus koostab ja esitab *IFRS finantsseisundi algaruande IFRSidele ülemineku kuupäeva* seisuga. See on IFRSidel põhineva arvestuse lähtepunkt.

Arvestusmeetodid

7 (Majandus)üksus kasutab samu arvestusmeetodeid oma IFRS finantsseisundi algaruandes ja kõikide perioodide suhtes, mis on tema esimestes IFRS finantsaruannetes esitatud. Sellised arvestusmeetodid peavad olema vastavuses kõikide IFRSidega, mis esimese IFRS aruandeperioodi lõpul kehtivad, välja arvatud paragrahvides 13–19, ja lisades B-E sätestatud erandite korral.

8 (Majandus)üksus ei rakenda IFRSide erinevaid versioone, mis kehtisid varasematel kuupäevadel. (Majandus)üksus võib rakendada uut, veel mittekohustuslikku IFRSi, kui see lubab varasemat rakendamist.

▼M16

Näide: IFRSide viimaste versioonide järjepidev rakendamine

Taust

(Majandus)üksuse A esimese IFRS aruandeperioodi lõpp on 31. detsember 20X5. (Majandus)üksus A otsustab esitada nendes finantsaruannetes võrdlusinformatsiooni vaid ühe aasta kohta (vt paragrahv 21). Seetõttu on tema IFRSidele ülemineku kuupäev 1. jaanuar 20X4 (või vastavalt eelmise aruandeperioodi lõpp 31. detsember 20X3). (Majandus)üksus A esitas finantsaruanded kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) igal aastal 31. detsembri seisuga, kaasa arvatud 31. detsember 20X4.

Nõuete rakendamine

(Majandus)üksus A on kohustatud rakendama kehtivaid IFRSe perioodide suhtes, mis lõpevad 31. detsembril 20X5, järgmiselt:

a) koostades ja esitades oma IFRS finantsseisundi algaruande 1. jaanuar 20X4 seisuga; ja

b) koostades ja esitades oma finantsseisundi aruande 31. detsembri 20X5 seisuga (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta), koondkasumiaruande, omakapitali muutuste aruande ja rahavoogude aruande 31. detsember 20X5 lõppeva aasta kohta (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta) ja lisad (sealhulgas võrdlusinformatsioon 20X4. aasta kohta).

Kui uus IFRS ei ole veel kohustuslik, kuid lubab varasemat rakendamist, on (majandus)üksusel A lubatud, kuid mitte kohustuslik seda IFRSi rakendada oma esimestes IFRS finantsaruannetes.

9 Teiste IFRSide üleminekusätteid rakendatakse arvestusmeetodite muutuste suhtes, mis on tehtud juba IFRSe kasutava (majandus)üksuse poolt; neid ei rakendata *esmakordse kasutuselevõtja* IFRSidele ülemineku suhtes, välja arvatud lisades B-E sätestatud juhtudel

10 Välja arvatud paragrahvides 13–19 ja lisades B-E sätestatud erandid, IFRS finantsseisundi algaruandes (majandus)üksus:

a) kajastab kõik varad ja kohustised, mille kajastamist IFRSides nõutakse;

b) ei kajasta objekte varade ja kohustistena, kui IFRSides sellist kajastamist ei lubata;

c) liigitab ümber objektid, mida ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastas üht tüüpi varana, kohustisena või omakapitali osana, kuid mis IFRSide kohaselt on teist tüüpi vara, kohustis või omakapitali osa; ja

d) rakendab IFRSe kõikide kajastatud varade ja kohustiste mõõtmisel.

11 Arvestusmeetodid, mida (majandus)üksus oma IFRS finantsseisundi algaruandes kasutab, võivad erineda neist, mida ta sama kuupäeva kohta kasutas kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Vajalikud korrigeerimised tulenevad sündmustest ja tehingutest, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Seetõttu kajastab (majandus)üksus neid korrigeerimisi otse jaotamata kasumis (või kui on asjakohane, muus omakapitali kategoorias) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga.

▼M16

12 Käesolev IFRS kehtestab kaks rühma erandeid põhimõtte suhtes, et (majandus)üksuse IFRS finantsseisundi algaruanne peab vastama igale IFRSile:

a) lisas B keelatakse teiste IFRSide mõningate aspektide tagasiulatuvat rakendamist;

b) lisad C-E annavad vabastuse teiste IFRSide teatud nõuetest.

Teiste IFRSide tagasiulatuva rakendamise erandid

13 Käesolevas IFRSis keelatakse rakendada tagasiulatuvalt mõningaid aspekte teistest IFRSidest. Need erandid on sätestatud paragrahvides 14-17 ja lisas B.

Hinnangud

14 (Majandus)üksuse IFRSide kohased hinnangud IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga peavad olema kooskõlas hinnangutega, mis on tehtud sama kuupäeva kohta eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kooskõlas (pärast arvestusmeetodite erinevusi peegeldavaid korrigeerimisi), välja arvatud siis, kui esinevad objektiivsed tõendid, et hinnangud olid ekslikud.

15 (Majandus)üksus võib saada pärast IFRSidele ülemineku kuupäeva teavet hinnangute kohta, mida ta oli teinud kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP). Paragrahv 14 kohaselt käsitleb (majandus)üksus sellise teabe saamist samal viisil kui aruandeperioodi järgseid mittekorrigeerivaid sündmusi kooskõlas IAS 10ga *Aruandeperioodi järgsed sündmused*. Eeldame näiteks, et (majandus)üksuse IFRSidele ülemineku kuupäev on 1. jaanuar 20X4 ja 15. juulil 20X4 sai (majandus)üksus uut teavet, mis nõuaks eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt 31. detsembril 20X3 tehtud hinnangu ülevaatamist. (Majandus)üksus ei võta seda uut informatsiooni arvesse oma IFRS finantsseisundi algaruandes (välja arvatud siis, kui hinnangud vajavad korrigeerimist arvestusmeetodite erinevuste tõttu või on olemas objektiivsed tõendid vigade kohta hinnangutes). Selle asemel kajastab (majandus)üksus seda uut teavet oma 31. detsembril 20X4 lõppenud aasta kasumiaruandes (või kohaldatavuse korral muu koondkasumi aruandes).

16 (Majandus)üksusel võib osutada vajalikuks teha IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga IFRSide kohaseid hinnanguid, mis sellel kuupäeval ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt nõutavad. Saavutamaks kooskõla IAS 10-ga peavad need IFRSide kohased hinnangud peegeldama olukorda, mis eksisteeris IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Eelkõige peavad IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kehtinud hinnangud turuhindade, intressimäärade ja valuutakursside kohta peegeldama selle kuupäeva turusituatsiooni.

17 Paragrahve 14-16 rakendatakse IFRS finantsseisundi algaruande suhtes. Samuti rakendatakse neid võrreldava perioodi suhtes, mis on esitatud (majandus)üksuse esimestes IFRS finantsaruannetes, sel juhul mõistetakse viiteid IFRSidele ülemineku kuupäevale viidetena võrreldava perioodi lõpu kuupäevale.

▼M16

Vabastused teistest IFRSidest

18 (Majandus)üksus võib otsustada kasutada üht või mitut vabastust, mis on toodud lisades C-E. (Majandus)üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.

19 Mõned lisades C-E esitatud vabastused viitavad *õiglasele väärtusele*. Õiglaste väärtuste kindlaksmääramisel kooskõlas käesoleva IFRSiga rakendab (majandus)üksus lisas A toodud õiglase väärtuse määratlust ja teistes IFRSides toodud täpsemaid juhiseid kõnealuse vara või kohustise õiglase väärtuse kindlaksmääramise kohta. Kindlaksmääratud õiglased väärtused peavad peegeldama olukorda, mis eksisteeris sellel kuupäeval, millise seisuga väärtused kindlaks määrati.

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

20 Käesolevas IFRSis ei sätestata erandeid teistes IFRSides toodud esitusviisi ja avalikustamise nõuete suhtes.

Võrdlusinformatsioon

21 Vastamaks IAS 1 nõuetele sisaldavad (majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded vähemalt kolme finantsseisundi aruannet, kahte koondkasumiaruannet, kahte eraldiseisvat kasumiaruannet (kui on esitatud), kahte rahavoogude aruannet ja kahte omakapitali muutuste aruannet ning nendega seotud lisasid, kaasa arvatud võrdlusinformatsiooni.

IFRSidega mitte seotud võrdlusinformatsioon ja möödunud perioodi kokkuvõtted

22 Mõned (majandus)üksused esitavad aruandes valitud andmete kokkuvõtteid perioodide kohta, mis eelnevad esimesele perioodile, mille kohta nad esitavad täieliku võrdlusinformatsiooni kooskõlas IFRSidega. Käesolevas IFRSis ei nõuta selliste kokkuvõtete vastavust IFRSide kajastamise ja mõõtmise nõuetele. Lisaks esitavad mõned (majandus)üksused eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusinformatsiooni koos IAS 1-s nõutud võrdlusinformatsiooniga. Kõigi finantsaruannete korral, mis sisaldavad möödunud perioodi kokkuvõtteid või eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud võrdlusinformatsiooni, (majandus)üksus:

a) tähistab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohase informatsiooni selgelt kui IFRSide kohaselt mittekoostatu;

b) avalikustab peamiste korrigeerimiste sisu, mis viiksid informatsiooni vastavusse IFRSidega. (Majandus)üksus ei pea neid korrigeerimisi avaldama koguseliselt.

IFRSidele ülemineku selgitus

23 (Majandus)üksus selgitab, kuidas üleminek eelmiselt raamatupidamistavalt (GAAP) IFRSidele mõjutas tema aruandes esitatud finantsseisundit, finantstulemust ja rahavoogusid.

Võrdlev esitamine

24 Kooskõlas paragrahviga 23 hõlmavad (majandus)üksuse esimesed IFRS finantsaruanded:

▼**M16**

a) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapitali võrdlust IFRSidele vastava omakapitaliga mõlema järgmise kuupäeva seisuga:

i) IFRSidele ülemineku kuupäev; ja

ii) viimase perioodi lõpp, mille kohta on (majandus)üksus koostanud viimased aruandeaasta finantsaruanded kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP);

b) võrdlust IFRSide kohaselt esitatud kogu koondkasumiga viimase perioodi kohta (majandus)üksuse viimastes aruandeaasta finantsaruannetes. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui (majandus)üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;

c) kui (majandus)üksus oma IFRS finantsseisundi algaruannet koostades esmakordselt kajastas või tühistas varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit, avalikustatakse informatsioon, mida IAS 36 *Varade väärtuse langus* oleks nõudnud, kui (majandus)üksus oleks kajastanud või tühistanud varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit perioodi kohta, mis algab IFRSidele ülemineku kuupäevaga.

25 Võrdlused, mida nõutakse paragrahvi 24 punktides a ja b, peavad olema piisavalt üksikasjalikud, et kasutajad saaksid aru finantsseisundi aruande ja koondkasumi aruande suhtes tehtud olulistest korrigeerimistest. Kui (majandus)üksus esitas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud rahavoogude aruande, selgitab ta ka rahavoogude aruande olulisi korrigeerimisi.

26 Kui (majandus)üksus avastab eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruannetes vigu, siis paragrahvi 24 punktides a ja b nõutud võrdlustes tuleb eristada vigade korrigeerimisi arvestusmeetodite muutustest.

27 IAS 8-s ei käsitleta arvestusmeetodite muutusi, mis tekivad IFRSide esmakordsel kasutuselevõtul. Seetõttu ei rakendata (majandus)üksuse esimeste IFRS finantsaruannete suhtes IAS 8 avalikustamisnõudeid arvestusmeetodite muutuste kohta.

28 Kui (majandus)üksus ei esitanud eelmiste perioodide kohta finantsaruandeid, siis esimestes IFRS finantsaruannetes avalikustatakse see asjaolu.

Finantsvarade või -kohustiste määratlemine

29 (Majandus)üksusel on lubatud määratleda varem kajastatud finantsvara või -kohustis finantsvara või -kohustisena õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavana või müügivalmis olevana kooskõlas paragrahviga D19. (Majandus)üksus avalikustab igasse kategooriasse määratud kõikide finantsvarade või -kohustiste õiglase väärtuse määratlemise kuupäeva seisuga ning nende liigituse ja bilansilise (jääk)maksumuse varasemates finantsaruannetes.

▼M16

Õiglase väärtuse kasutamine tuletatud soetusmaksumusena

30 Kui (majandus)üksus kasutab õiglast väärtust IFRS finantsseisundi algaruandes materiaalse põhivara, kinnisvarainvesteeringu või immateriaalse vara objekti *tuletatud soetusmaksumusena* (vt paragrahvid D5 ja D7), avalikustab (majandus)üksus esimestes IFRS finantsaruannetes IFRS finantsseisundi algaruande iga kirje kohta:

a) nende õiglaste väärtuste kogusumma;

b) summaarse korrigeerimise eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste (jääk)maksumuste suhtes.

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringute puhul

31 Samuti juhul, kui (majandus)üksus kasutab tuletatud soetusmaksumust oma IFRS finantsseisundi algaruandes tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu puhul oma konsolideerimata finantsaruannetes (vt paragrahv D15), avalikustatakse (majandus)üksuse konsolideerimata finantsaruannetes:

a) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumus, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on nende eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk)maksumus;

b) nende investeeringute summaarne tuletatud soetusmaksumuse, mille puhul tuletatud soetusmaksumus on õiglane väärtus; ja

c) summaarne korrigeerimine eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaste bilansiliste (jääk)maksumuste suhtes.

▼M24

Tuletatud soetusmaksumuse kasutamine nafta- ja gaasivarade puhul

31A Kui (majandus)üksus kasutab paragrahvi D8A punktis b esitatud erandit nafta- ja gaasivarade puhul, avalikustab ta selle asjaolu ja aluse, mille kohaselt jaotati kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) kindlaksmääratud bilansilised (jääk) maksumused.

▼M16

Vahefinantsaruanded

32 Kui (majandus)üksus esitab IAS 34 kohaselt vahefinantsaruande tema esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta, siis paragrahvi 23 nõuete täitmiseks tuleb (majandus)üksusel lisaks IAS 34 nõuetele täita ka järgmised nõuded:

a) kui (majandus)üksus esitas vahefinantsaruande vahetult eelnenud majandusaasta võrreldava vaheperioodi kohta, sisaldab vahefinantsaruanne:

i) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud omakapital võrreldava vaheperioodi lõpus võrrelduna IFRSidele vastava omakapitaliga samal kuupäeval; ja

▼**M16**

ii) võrdlus sama võrreldava perioodi (jooksvalt ja kumulatiivselt) IFRSidele vastava koondkasumi kogusummaga. Selle võrdluse lähtepunkt on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud koondkasumi kogusumma sama perioodi kohta või kui (majandus)üksus ei esitanud sellist kogusummat, eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt esitatud kasum või kahjum;

b) lisaks punktis a nõutud võrdlustele sisaldab (majandus)üksuse esimene IAS 34 kohane vahefinantsaruanne esimeste IFRS finantsaruannetega kaetud perioodi osa kohta paragrahvi 24 punktides a ja b (täiendatud paragrahvides 25 ja 26 nõutud detailidega) kirjeldatud võrdlusi või ristviiteid muule väljaantud dokumendile, mis neid võrdlusi sisaldab.

33 IAS 34-s nõutakse minimaalse teabe avalikustamist, mis põhineb eeldusel, et vahefinantsaruande kasutajatel on juurdepääs ka viimastele aruandeaasta finantsaruannetele. Siiski nõutakse IAS 34-s, et (majandus)üksus avalikustaks „kõik sündmused või tehingud, mis on olulised antud vaheperioodi mõistmiseks". Kui esmakordsed kasutuselevõtjad ei avalikustanud oma viimastes eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt koostatud aruandeaasta finantsaruannetes informatsiooni, mis on oluline antud vaheperioodi mõistmiseks, avalikustatakse vahefinantsaruandes see informatsioon või lisatakse ristviide muule väljaantud dokumendile, mis seda sisaldab.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

34 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi, kui tema esimesed IFRS finantsaruanded on koostatud 1. juulil 2009 või hiljem algava perioodi kohta. Varasem rakendamine on lubatud.

35 (Majandus)üksus rakendab paragrahvi D1 punktis n ja paragrahvis D23 toodud muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 23 *Laenukasutuse kulutused* (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi selle varasema perioodi suhtes.

36 IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008) muutis paragrahve 19, C1 ning paragrahvi C4 punkte f ja g. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

37 IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008) muutis paragrahve 13 ja B7. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

38 *Tütarettevõttesse, ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse või sidusettevõttesse tehtud investeeringu maksumus* (IFRS 1 ja IAS 29 muudatused), mis anti välja mais 2008, lisas paragrahvi 31, paragrahvi D1 punkti g, paragrahvi D14 ja paragrahvi D15. (Majandus)üksus rakendab neid paragrahve 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab paragrahve varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M16

39 Paragrahvi B7 muudeti mais 2008 väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M24

39A 2009. aasta juulis välja antud *Täiendavad vabastused esmakordsetele kasutuselevõtjatele* (IFRS 1 muudatused) lisas paragrahvid 31A, D8A, D9A ja D21A ning muutis paragrahvi D1 punktid c, d ja l. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M25

39C IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest", mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on lisatud paragrahv E3. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M16

IFRS 1 (VÄLJAANTUD 2003) TAGASIVÕTMINE

40 Käesolev IFRS asendab IFRS 1 (väljaantud 2003 ja muudetud mais 2008).

A liide

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

IFRSidele ülemineku kuupäev Varaseima perioodi algus, mille kohta (majandus)üksus esitab täieliku IFRSidele vastava võrdlusinformatsiooni oma **esimestes IFRS finantsaruannetes**.

Tuletatud soetusmaksumus Soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asendusena kasutatav summa mingi kuupäeva seisuga. Hilisema kulumiarvestuse ja amortiseerimise puhul lähtutakse eeldusest, nagu oleks (majandus)üksus võtnud vara või kohustise algselt arvele antud kuupäeval ja selle soetusmaksumus võrdunuks tuletatud soetusmaksumusega.

Õiglane väärtus Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.

Esimesed IFRS finantsaruanded Esimesed aruandeaasta finantsaruanded, kus (majandus)üksus võtab kasutusele **rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (*International Financial Reporting Standards*, IFRSid)** selgesõnalise ja tingimusteta kinnitusega IFRSidele vastavuse kohta.

▼**M16**

Esimene IFRSi aruandeperiood	(Majandus)üksuse **esimeste IFRS finantsaruannetega** kaetud viimane aruandeperiood.
Esmakordne kasutuselevõtja	(Majandus)üksus, mis esitab oma **esimesed IFRS finantsaruanded**.
Rahvusvahelised finantsaruandlusstandardid (IFRSid)	Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu (IASB) poolt vastu võetud standardid ja tõlgendused. Need hõlmavad: a) rahvusvahelisi finantsaruandlusstandardeid (IFRS); b) rahvusvahelisi raamatupidamisstandardeid (IAS); ja c) Rahvusvahelise Finantsaruandluse Tõlgendamise Komitee (IFRIC) või selle eelkäija Standardite Tõlgendamise Alalise Komisjoni (SIC) tehtud tõlgendusi.
IFRS finantsseisundi algaruanne	(Majandus)üksuse finantsseisundi aruanne **IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga**.
Eelmine raamatupidamistava (GAAP)	Arvestuse alus, mida **esmakordne kasutuselevõtja** kasutas vahetult enne IFRSide kasutusele võtmist.

Lisa B

Teiste IFRSide tagasiulatuva rakendamise erandid

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

B1 (Majandus)üksus rakendab järgmisi erandeid:

a) finantsvarade ja -kohustiste kajastamise lõpetamine (paragrahvid B2 ja B3);

b) riskimaandamisinstrumentide arvestus (paragrahvid B4–B6) ja;

c) mittekontrollivad osalused (paragrahv B7).

Rahaliste varade ja rahaliste kohustiste kajastamise lõpetamine

B2 Välja arvatud paragrahvis B3 lubatu suhtes rakendab esmakordne kasutuselevõtja IAS 39-s *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine* toodud kajastamise lõpetamise nõudeid edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2004 või hiljem tehtavate tehingute suhtes. Teisiti öeldes, kui esmakordne kasutuselevõtja lõpetas tuletisinstrumentideks mitteolevate finantsvarade või -kohustiste kajastamise kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) enne 1. jaanuari 2004 toimunud tehingu tulemusena, ei kajasta ta neid varasid ja kohustisi kooskõlas IFRSidega (v.a kui need vastavad kajastamiskriteeriumitele hilisema tehingu või sündmuse tulemusena).

B3 Vaatamata paragrahvile B2 võib (majandus)üksus rakendada IAS 39-s toodud kajastamise lõpetamise nõudeid tagasiulatuvalt alates (majandus)üksuse poolt valitud kuupäevast tingimusel, et IAS 39 rakendamiseks vajalik informatsioon finantsvarade ja -kohustiste suhtes, mille kajastamine lõpetati varasemate tehingute tulemusena, saadi nende tehingute esmasel arvestamisel.

▼M16

Riskimaandamisinstrumentide arvestus

B4 Nagu nõutakse IAS 39-s, IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga (majandus)üksus:

a) mõõdab kõiki tuletisinstrumente õiglases väärtuses; ja

b) elimineerib kõik tuletisinstrumentidest tekkinud edasilükatud kahjumid ja kasumid, mis esitati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varade või kohustistena.

B5 (Majandus)üksus ei kajasta oma IFRS finantsseisundi algaruandes selliseid riskimaandamise suhteid, mis ei vasta IAS 39 kohase riskimaandamise arvestuse tingimustele (nt mitmed riskimaandamise suhted, kus riskimaandamisinstrument on rahaline instrument või väljaantud optsioon; kus riskimaandamisobjekt on netopositsioon; või kus maandatakse lunastustähtajani hoitava investeeringu intressiriski). Kui (majandus)üksus on kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) määranud siiski netopositsiooni riskimaandamisobjektiks, võib ta kooskõlas IFRSidega määrata riskimaandamisobjektiks üksiku objekti selles netopositsioonis eeldusel, et ta ei tee seda hiljem kui IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga.

B6 Kui enne IFRSidele ülemineku kuupäeva on (majandus)üksus määratlenud tehingu riskimaandamistehinguna, kuid selline riskimaandamine ei vasta IAS 39-s toodud riskimaandamisarvestuse tingimustele, rakendab (majandus)üksus IAS 39 paragrahve 91 ja 101, et lõpetada riskimaandamisarvestus. Enne IFRSidele ülemineku kuupäeva tehtud tehinguid ei määratleta tagasiulatuvalt riskimaandamistehingutena.

Mittekontrollivad osalused

B7 Esmakordne kasutuselevõtja rakendab IAS 27 (muudetud 2008) järgmisi nõudeid edasiulatuvalt alates IFRSidele ülemineku kuupäevast:

a) paragrahvis 28 toodud nõue, et koondkasumi kogusumma omistatakse emaettevõtte omanikele ja mittekontrollivatele osalustele isegi juhul, kui tulemuseks on mittekontrollivate osaluste negatiivne saldo;

b) paragrahvides 30 ja 31 toodud nõuded emaettevõttele tütarettevõttes kuuluva osaluse muutuste, mille tulemusena kontrolli ei kaotata, arvestamise kohta; ja

c) paragrahvides 34-37 toodud nõuded tütarettevõtte üle kontrolli kaotamise arvestamise kohta ja sellega seotud nõuded, mis on toodud IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* paragrahvis 8.

Kui aga esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada IFRS 3 (parandatud 2008) tagasiulatuvalt varasematele äriühenduste suhtes, rakendab ta ka IAS 27 (muudetud 2008) kooskõlas käesoleva IFRSi paragrahviga C1.

▼**M16**

C liide

Erandid äriühenduste puhul

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa. (Majandus)üksus rakendab enne IFRSidele ülemineku kuupäeva kajastatud äriühenduste suhtes järgmisi nõudeid.

C1 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mitte rakendada IFRS 3 (parandatud 2008) tagasiulatuvalt varasemate äriühenduste suhtes (äriühendused, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva). Samas, kui esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib mõne äriühenduse arvestust, et see oleks vastavuses IFRS 3-ga (parandatud 2008), siis korrigeerib ta kõikide pärast seda toimunud äriühenduste arvestust ja rakendab sellest kuupäevast alates ka IAS 27 (muudetud 2008). Näiteks kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab korrigeerida äriühenduse arvestust, mis toimus 30. juunil 20X6, korrigeerib ta kõikide äriühenduste arvestust, mis toimusid 30. juuni 20X6 ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahel ning samuti rakendab ta alates 30. juunist 20X6 IAS 27 (muudetud 2008).

C2 (Majandus)üksus ei pea rakendama IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud* tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekkisid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva toimunud äriühendustes. Kui (majandus)üksus ei rakenda IAS 21 tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, vaatleb ta neid enda, mitte omandatava (majandus)üksuse varade ja kohustistena. Seega on nimetatud firmaväärtus ning õiglase väärtuse korrigeerimised kas juba väljendatud (majandus)üksuse arvestusvaluutas või siis on need mitterahalised välisvaluutaobjektid, mida kajastatakse kasutades eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt rakendatud vahetuskurssi.

C3 (Majandus)üksus võib rakendada IAS 21 tagasiulatuvalt õiglase väärtuse korrigeerimiste ja firmaväärtuse suhtes, mis tekivad kas:

a) kõikides äriühendustes, mis toimusid enne IFRSidele ülemineku kuupäeva; või

b) kõikides äriühendustes, mida (majandus)üksus otsustab korrigeerida olemaks vastavuses IFRS 3-ga, nagu on lubatud ülaltoodud paragrahvis C1.

C4 Kui esmakordne kasutuselevõtja ei rakenda IFRS 3 tagasiulatuvalt varasema äriühenduse suhtes, kajastatakse seda äriühendust järgmiselt:

a) Esmakordne kasutuselevõtja säilitab sama liigituse (omandamine juriidilise omandaja poolt, pöördomandamine juriidilise omandatava poolt või huvide ühendamine), mida ta kasutas oma eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohastes finantsaruannetes.

b) Esmakordne kasutuselevõtja kajastab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kõiki varasema äriühenduse käigus omandatud varasid ja kohustisi, välja arvatud:

i) teatud finantsvarad ja -kohustised, mille kajastamine on eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt lõpetatud (vt paragrahv B2); ja

▼M16

ii) varad, sealhulgas firmaväärtus, ja kohustised, mida ei kajastatud omandaja konsolideeritud finantsseisundi aruandes kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) ja mis ka IFRSide kohaselt ei vastaks kajastamise tingimustele omandatava eraldiseisvas IFRS finantsseisundi aruandes (vt allpool punktid f–i).

Esmakordne kasutuselevõtja kajastab võimalikku eeltoodust tulenevat muutust, korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), välja arvatud juhul, kui muutus tuleneb eelnevalt firmaväärtuse koosseisus kajastatud immateriaalse vara kajastamisest (vt punkti g alapunkt i).

c) Esmakordne kasutuselevõtja jätab oma IFRS finantsseisundi algaruandest välja kõik eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud objektid, mis ei vasta IFRSide kohaselt vara või kohustisena kajastamise tingimustele. Esmakordne kasutuselevõtja arvestab tulenevat muutust järgmiselt:

i) esmakordne kasutuselevõtja võis olla varasema äriühenduse liigitanud omandamiseks ja kajastanud immateriaalse varana objekti, mis IAS 38 *Immateriaalsed varad* kohaselt ei vasta varana kajastamise tingimustele. Ta liigitab selle objekti (ja vajadusel sellega seotud edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivad osalused) ümber firmaväärtuse osaks (välja arvatud juhul, kui ta eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt arvas firmaväärtuse maha otse omakapitalist, vt punkti g alapunkt i ja punkt i).

ii) esmakordne kasutuselevõtja kajastab kõik muud tulenevad muutused jaotamata kasumis ([1]).

d) IFRSides nõutakse teatud varade ja kohustiste edasist mõõtmist alusel, mis ei põhine algsel soetusmaksumusel, nagu näiteks õiglases väärtuses. Esmakordne kasutuselevõtja mõõdab varasid ja kohustisi selle alusel oma IFRS finantsseisundi algaruandes, isegi kui need soetati või omandati varasemas äriühenduses. Ta kajastab iga eeltoodust tulenevat muutust bilansilises (jääk)maksumuses korrigeerides jaotamata kasumit (või vajadusel muud omakapitali kategooriat), mitte firmaväärtust.

e) Vahetult pärast äriühenduse toimumist loetakse antud äriühenduse käigus omandatud varade ja kohustiste eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaseid bilansilisi (jääk)maksumusi nende IFRSide kohasteks tuletatud soetusmaksumusteks samal kuupäeval. Kui IFRSides nõutakse nende varade ja kohustiste edasist soetusmaksumusepõhist mõõtmist, on tuletatud soetusmaksumus soetusmaksumusepõhise kulumi- või amortisatsiooniarvestuse aluseks alates äriühenduse kuupäevast.

([1]) Sellised muutused sisaldavad ümberklassifitseerimisi immateriaalsetest varadest või immateriaalsetesse varadesse, kui firmaväärtus ei olnud kajastatud varana eelnevalt rakendatud GAAP järgi. See osutub vajalikuks, kui (majandus)üksus a) eelnevalt kasutatud GAAP kohaselt lahutas firmaväärtuse otse omakapitalist; või b) ei kajastanud äriühendust omandamisena.

▼**M16**

f) Kui varasemas äriühenduses omandatud vara või kohustis ei olnud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kajastatud, ei ole selle tuletatud soetusmaksumuseks IFRS finantsseisundi algaruandes null. Selle asemel kajastab ja mõõdab omandaja seda oma konsolideeritud finantsseisundi aruande alusel, mida IFRSidega nõutaks omandatava finantsseisundi aruandes. Näiteks: kui omandaja ei kapitaliseerinud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt varasemas äriühenduses omandatud kapitalirente, kapitaliseerib ta need kapitalirendid oma konsolideeritud finantsaruannetes, nagu IAS 17 *Rendid* kohaselt tuleks seda teha omandatava IFRS finantsseisundi aruandes. Analoogselt, kui omandaja ei kajastanud eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt tingimuslikku kohustist, mis endiselt eksisteerib IFRSidele ülemineku kuupäeval, kajastab omandaja seda tingimuslikku kohustist nimetatud kuupäeval, välja arvatud juhul, kui IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* keelab selle kajastamist omandatava finantsaruannetes. Seevastu kui vara või kohustis kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt osana firmaväärtusest, kuid tulnuks kajastada eraldi IFRS 3 kohaselt, jääb see vara või kohustis firmaväärtuse koosseisu, välja arvatud juhul, kui IFRSides nõutakse selle kajastamist omandatava finantsaruannetes.

g) Firmaväärtuse bilansiline (jääk)maksumus IFRS finantsseisundi algaruandes on tema eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk)maksumus IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga pärast kahte järgmist korrigeerimist:

i) Kui seda nõutakse ülaltoodud punkti c alapunktis i, suurendab esmakordne kasutuselevõtja firmaväärtuse bilansilist (jääk) maksumust, kui ta liigitab ümber objekti, mida ta kajastas eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt immateriaalse varana. Analoogselt, kui punktis f nõutakse, et esmakordne kasutuselevõtja kajastaks immateriaalset vara, mida kajastati eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt firmaväärtuse koosseisus, vähendab esmakordne kasutuselevõtja vastavalt firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumust (ja vajadusel korrigeerib edasilükkunud tulumaksu ja mittekontrollivaid osalusi).

ii) Sõltumata sellest, kas eksisteerib asjaolusid firmaväärtuse võimaliku languse kohta, rakendab esmakordne kasutuselevõtja IAS 36, kontrollides firmaväärtuse langust IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ja kajastades võimalikku väärtuse langust jaotamata kasumis (või ümberhindluse reservis, kui nii nõutakse IAS 36-s). Vara väärtuse languse test peab tuginema tingimustele, mis eksisteerisid IFRSidele ülemineku kuupäeval.

h) IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga ei tehta firmaväärtuse bilansilisse (jääk)maksumusse muid korrigeerimisi. Näiteks esmakordne kasutuselevõtja ei korrigeeri firmaväärtuse bilansilist (jääk) maksumust selleks, et:

i) jätta välja antud äriühenduses omandatud pooleliolev uurimis- ja arendustegevus (välja arvatud juhul, kui sellega seotud immateriaalne vara vastaks IAS 38 kohase kajastamise kriteeriumitele omandatava finantsseisundi aruandes);

▼**M16**

ii) korrigeerida firmaväärtuse varasemat amortisatsiooni;

iii) tühistada firmaväärtuse korrigeerimine, mida kooskõlas IFRS 3-ga ei lubataks, kuid mis tehti eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt seoses varade ja kohustiste korrigeerimisega äriühenduse kuupäeva ja IFRSidele ülemineku kuupäeva vahel.

i) Kui esmakordne kasutuselevõtja kajastas firmaväärtust eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt omakapitali vähendamisena:

i) ei kajasta ta firmaväärtust oma IFRS finantsseisundi algaruandes. Lisaks sellele ei kanna ta firmaväärtust üle kasumiaruandesse, kui ta tütarettevõtte võõrandab või kui leiab aset tütarettevõttesse tehtud investeeringu väärtuse langus.

ii) võimaliku sündmuse hilisemast lahenemisest tulenevad tingimusliku ostutasuga seotud korrigeerimised kajastatakse jaotamata kasumis.

j) Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt ei pruukinud esmakordne kasutuselevõtja konsolideerida tütarettevõtet, mis omandati varasemas äriühenduses (näiteks juhul, kui eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt emaettevõte ei lugenud seda tütarettevõtteks või ei koostanud konsolideeritud finantsaruandeid). Esmakordne kasutuselevõtja korrigeerib tütarettevõtte varade ja kohustiste bilansilist (jääk)maksumust, viies need vastavusse summadega, mille kajastamist tütarettevõtte finantsseisundi aruandes IFRSid nõuaksid. Firmaväärtuse tuletatud soetusmaksumus võrdub IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmiste summade vahega:

i) emaettevõtte osalus nendes korrigeeritud bilansilistes (jääk) maksumustes; ja

ii) emaettevõtte konsolideerimata finantsaruannetes kajastatud tütarettevõttesse tehtud investeeringu soetusmaksumus.

k) Mittekontrollivate osaluste ja edasilükkunud tulumaksu mõõtmine järgneb muude varade ja kohustiste mõõtmisele. Seetõttu mõjutavad eespool kajastatud varade ja kohustiste korrigeerimised mittekontrollivaid osalusi ja edasilükkunud tulumaksu.

C5 Varasemate äriühenduste erand rakendub ka varasemate investeeringute omandamiste suhtes sidusettevõtetes ja osalemiste suhtes ühisettevõtmistes. Lisaks sellele rakendatakse paragrahvis C1 valitud kuupäeva võrdselt kõikide selliste omandamiste suhtes.

▼M16

Lisa D

Vabastused muudest IFRSidest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

▼M24

D1 (Majandus)üksus võib otsustada kasutada üht või mitut järgmist vabastust:

▼M18

a) aktsiapõhised maksetehingud (paragrahvid D2 ja D3);

▼M16

b) kindlustuslepingud (paragrahv D4);

▼M24

c) tuletatud soetusmaksumus (paragrahvid D5–D8A);

d) rendid (paragrahvid D9 ja D9A);

▼M16

e) hüvitised töötajale (paragrahvid D10 ja D11);

f) kumulatiivsed kursivahed (paragrahvid D12 ja D13);

g) investeeringud tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse (paragrahvid D14 ja D15);

h) tütarettevõtete, sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste varad ja kohustised (paragrahvid D16 ja D17);

i) liitfinantsinstrumendid (paragrahv D18);

j) varasemalt kajastatud finantsinstrumentide liigituse kindlaksmääramine (paragrahv D19);

k) finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus (paragrahv D20).

▼M24

l) eemaldamise kohustised, mis sisalduvad materiaalse põhivara soetusmaksumuses (paragrahvid D21 ja D21A);

▼M18

m) finantsvarad või immateriaalsed varad, mille üle peetakse arvestust kooskõlas IFRIC 12-ga *Teenuste kontsessioonikokkulepped* (paragrahv D22);

n) laenukasutuse kulutused (paragrahv D23); ja

o) varade üleandmised klientide poolt (paragrahv D24).

▼M16

(Majandus)üksus ei rakenda neid vabastusi analoogia põhjal teiste objektidega.

Aktsiapõhised maksetehingud

D2 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 *Aktsiapõhine makse* omakapitaliinstrumentide suhtes, mis olid garanteeritud enne 7. novembrit 2002. Samuti soovitatakse esmakordsel kasutuselevõtjal, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 omakapitaliinstrumentide suhtes, mis garanteeriti pärast 7. novembrit 2002 ning mis anti üle enne kas a) IFRSidele ülemineku kuupäeva või b) 1. jaanuari 2005, olenevalt sellest, kumb esineb

▼M16

hiljem. Kui esmakordne kasutuselevõtja otsustab rakendada siiski IFRS 2 selliste omakapitaliinstrumentide suhtes, siis võib ta teha seda ainult siis, kui ta on avalikustanud nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse, mis on määratud kindlaks mõõtmiskuupäeval, mis on määratletud IFRS 2-s. Kõikide omakapitaliinstrumentide garanteerimise kohta, mille puhul (majandus)üksus ei ole rakendanud IFRS 2 (nt omakapitaliinstrumendid, mis on garanteeritud 7. novembril 2002 või enne seda), avalikustab esmakordne kasutuselevõtja sellest hoolimata IFRS 2 paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni. Kui esmakordne kasutuselevõtja muudab omakapitaliinstrumentide garanteerimise tingimusi, mille suhtes IFRS 2 ei ole rakendatud, siis ei nõuta (majandus)üksuselt IFRS 2 paragrahvide 26-29 rakendamist juhul, kui muudatused tehti enne IFRSidele ülemineku kuupäeva.

D3 Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 kohustiste suhtes, mis leidsid aset aktsiapõhistel maksetehingutel, mis arveldati enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Esmakordsel kasutuselevõtjal soovitatakse samuti, kuid teda ei kohustata, rakendada IFRS 2 enne 1. jaanuari 2005 arveldatud kohustiste suhtes. Kohustiste puhul, mille suhtes IFRS 2 on rakendatud, ei nõuta esmakordselt kasutuselevõtjalt võrdlusinformatsiooni korrigeerimist ulatuses, mil see informatsioon puudutab perioodi või kuupäeva, mis on varasem kui 7. november 2002.

Kindlustuslepingud

D4 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 4-s *Kindlustuslepingud* toodud üleminekusätteid. IFRS 4 piirab muutusi kindlustuslepingute arvestusmeetodites, sealhulgas esmakordne kasutuselevõtja poolt tehtavaid muutusi.

Õiglane väärtus või ümberhindlus tuletatud soetusmaksumusena

D5 (Majandus)üksus võib otsustada mõõta materiaalse põhivara objekti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga õiglases väärtuses ja kasutada seda õiglast väärtust objekti tuletatud soetusmaksumusena antud kuupäeva seisuga.

D6 Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada kasutada eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga või enne seda läbiviidud materiaalse põhivara objekti ümberhindlust objekti tuletatud soetusmaksumusena ümberhindluse kuupäeva seisuga, kui ümberhinnatud väärtus oli ümberhindluse kuupäeval üldjoontes võrreldav:

a) õiglase väärtusega; või

b) IFRSide kohase soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumusega, mida on korrigeeritud näiteks kajastamaks üldise või mõne spetsiifilise hinnaindeksi muutusi.

D7 Paragrahvide D5 ja D6 valikuid saab kasutada ka:

a) kinnisvarainvesteeringute puhul, kui (majandus)üksus otsustab kasutada IAS 40-s *Kinnisvarainvesteeringud* esitatud soetusmaksumuse mudelit;

b) immateriaalse vara puhul, mis vastab:

i) IAS 38-s esitatud kajastamiskriteeriumitele (sealhulgas algse soetusmaksumuse usaldusväärne mõõtmine); ja

ii) IAS 38-s esitatud ümberhindamiskriteeriumitele (sealhulgas aktiivse turu olemasolu).

▼M16

(Majandus)üksus ei või kasutada neid valikuid muude varade või kohustiste suhtes.

D8 Esmakordne kasutuselevõtja võib olla määranud tuletatud soetusmaksumuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt mõnedele või kõikidele oma varadele ja kohustistele, mõõtes nende õiglast väärtust mingil kindla kuupäeva seisuga seoses selliste sündmustega nagu erastamine või väärtpaberite avalik pakkumine. Ta võib kasutada sellist sündmusepõhist õiglase väärtuse mõõtmist IFRSide kohase tuletatud soetusmaksumusena mõõtmise kuupäeva seisuga.

▼M24

Tuletatud soetusmaksumus

D8A Mõnede siseriiklike arvestusnõuete kohaselt arvestatakse arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasikinnistute uurimis- ja arendusväljaminekuid kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas. Eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt sellist arvestust kasutav esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada mõõta nafta- ja gaasivarasid IFRSidele ülemineku kuupäeval järgmisel alusel:

a) uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kindlaksmääratud summas ja

b) arendus- või tootmisfaasis olevad varad summas, mis on määratud kindlaks kulukeskuse kohta (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt. (Majandus)üksus jaotab kõnealuse summa proportsionaalselt kulukeskuse aluseks olevatele varadele, kasutades reservi mahtusid või reservi väärtusi nimetatud kuupäeva seisuga.

(Majandus)üksus viib läbi uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ning arendus- ja tootmisfaasis olevate varade väärtuse languse testi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 6-ga *Maavarade uuring ja hindamine* või IAS 36-ga ning vajaduse korral vähendab eespool toodud punktide a või b kohaselt kindlaksmääratud summat. Käesoleva paragrahvi kohaldamisel sisaldavad nafta- ja gaasivarad üksnes neid varasid, mida kasutatakse nafta ja gaasi uurimisel, hindamisel, arendamisel või tootmisel.

▼M16

Rendid

D9 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on toodud IFRIC 4-s *Kindlaks tegemine, kas kokkulepe hõlmab renti*. Seega, esmakordne kasutaja võib kindlaks määrata, kas IFRSidele ülemineku kuupäeval eksisteerinud kokkulepe hõlmab renti nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid sellel kuupäeval.

▼M24

D9A Kui esmakordne kasutuselevõtja tegi kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) sama kindlaksmääramise selle kohta, kas kokkulepe sisaldab renti, nagu on nõutud IFRIC 4-ga, kuid muul kuupäeval, kui on nõutud IFRIC 4-ga, ei pea esmakordne kasutuselevõtja hindama seda kindlaksmääramist ümber IFRSide kasutuselevõtmisel. Selleks et (majandus)üksus oleks teinud kooskõlas eelmise raamatupidamistavaga (GAAP) sama kindlaksmääramise selle kohta, kas kokkulepe sisaldab renti, oleks see kindlaksmääramine pidanud andma sama tulemuse nagu IAS 17 *Rendid* ja IFRIC 4 rakendamisest tulenev tulemus.

▼M16

Hüvitised töötajatele

D10 Kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele* võib (majandus)üksus otsustada kasutada „koridori"-meetodit, mis jätab mõned aktuaarsed kasumid ja kahjumid kajastamata. Selle lähenemise tagasiulatuva rakendamise kohaselt tuleb (majandus)üksusel jagada kumulatiivsed aktuaarsed kasumid ja kahjumid plaani algusest kuni IFRSidele ülemineku kuupäevani kajastatavaks ja mittekajastatavaks osaks. Esmakordne kasutuselevõtja võib siiski otsustada kajastada kõiki kumulatiivseid aktuaarseid kasumeid ja kahjumeid IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, isegi kui ta hilisemate aktuaarsete kasumite ja kahjumite suhtes kasutab „koridori"-meetodit. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda valikut kasutab, rakendab ta seda kõikide plaanide suhtes.

D11 (Majandus)üksus võib avalikustada IAS 19 paragrahvi 120A punktis p nõutud summad, sest need summad määratakse kindlaks iga aruandeperioodi kohta edasiulatuvalt alates IFRSidele ülemineku kuupäevast.

Kumulatiivsed kursivahed

D12 IAS 21-ga nõutakse, et (majandus)üksus:

a) kajastab mõned kursivahed muus koondkasumis ja akumuleerib need omakapitali eraldi komponendis; ja

b) välismaise äriüksuse võõrandamise korral kannaks kumulatiivsed kursivahed antud välismaise äriüksuse suhtes (sealhulgas vajadusel vastavate riskimaandamisinstrumentidega seotud kasumi ja kahjumi) üle kasumiaruandesse võõrandamise kasumi või kahjumi osana.

D13 Esmakordne kasutuselevõtja ei pea siiski neid nõudeid täitma kumulatiivsete kursivahede suhtes, mis eksisteerisid IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda vabastust kasutab, siis:

a) loetakse kõikide välismaiste äriüksustega seotud kumulatiivsed kursivahed IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga nulliks;

b) hilisema välismaise äriüksuse võõrandamise kasumi või kahjumi arvestamisel tuleb enne IFRSidele ülemineku kuupäeva tekkinud kursivahed välja arvata ja hiljem tekkinud kursivahed kaasata.

Investeeringud tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse

D14 Kui (majandus)üksus koostab konsolideerimata finantsaruanded, nõutakse IAS 27-ga (muudetud 2008), et ta arvestaks tütarettevõtetesse, ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse ja sidusettevõtetesse tehtud investeeringud kas:

a) soetusmaksumuses või

b) kooskõlas IAS 39-ga.

D15 Kui esmakordne kasutuselevõtja mõõdab sellist investeeringut soetusmaksumuses kooskõlas paragrahviga D14, mõõdab ta investeeringu oma eraldiseisvas IFRS finantsseisundi algaruandes ühes alljärgnevalt nimetatud summadest:

a) soetusmaksumuses, mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 27-ga või

▼M16

b) tuletatud soetusmaksumuses. Sellise investeeringu tuletatud soetusmaksumus on selle:

i) õiglane väärtus (mis on kindlaks määratud kooskõlas IAS 39-ga) (majandus)üksuse IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga tema konsolideerimata finantsaruannetes; või

ii) eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohane bilansiline (jääk) maksumus selle kuupäeva seisuga.

Esmakordne kasutuselevõtja võib otsustada valida eespool toodud alapunkti i või ii, et mõõta oma investeeringut igas tütarettevõttes, ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses või sidusettevõttes, mille mõõtmisel ta otsustab kasutada tuletatud soetusmaksumust.

Tütarettevõtete, sidusettevõtete ja ühisettevõtmiste varad ja kohustised

D16 Kui tütarettevõttest saab esmakordne kasutuselevõtja hiljem kui tema emaettevõttest, kajastab tütarettevõte enda finantsaruannetes oma varasid ja kohustisi kas:

a) bilansilistes (jääk)maksumustes, mida kasutataks emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes emaettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, kui seoses konsolideerimisprotseduuridega ja äriühenduse, mille raames emaettevõte tütarettevõtte omandas, mõjude arvestamisega ei ole tehtud mingeid korrigeerimisi;

b) bilansilistes (jääk)maksumustes tütarettevõtte IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga, nagu see on nõutud käesoleva IFRSi muudes osades. Need bilansilised (jääk)maksumused võivad erineda punktis a kirjeldatust:

i) kui käesoleva IFRSi kohaste vabastuste tagajärjeks on mõõtmised, mis sõltuvad IFRSidele ülemineku kuupäevast.

ii) kui tütarettevõtte finantsaruannetes kasutatavad arvestusmeetodid erinevad konsolideeritud finantsaruannetes kasutatutest. Näiteks võib tütarettevõte kasutada arvestusmeetodina IAS 16 *Materiaalsed põhivarad* kohaselt soetusmaksumuse mudelit, samal ajal kui kontsern kasutab ümberhindluse mudelit.

Analoogne valikuvõimalus on sidusettevõttel või ühisettevõtmisel, mis saab esmakordseks kasutuselevõtjaks hiljem kui (majandus)üksus, millel on tema üle märkimisväärne mõju või ühine kontroll.

D17 Kui (majandus)üksus saab esmakordseks kasutuselevõtjaks pärast oma tütarettevõtet (või sidusettevõtet või ühisettevõtmist), mõõdab (majandus)üksus oma konsolideeritud finantsaruannetes tütarettevõtte (või sidusettevõtte või ühisettevõtmise) varasid ja kohustisi samas bilansilises (jääk)maksumuses kui tütarettevõte (või sidusettevõte või ühisettevõtmine) finantsaruannetes, pärast konsolideerimise ja kapitaliosaluse meetodi korrigeerimise ja äriühenduse, mille raames (majandus)üksus tütarettevõtte omandas, mõjude arvesse võtmist. Analoogselt, kui emaettevõte saab oma konsolideerimata finantsaruannete suhtes esmakordseks kasutuselevõtjaks enne või pärast kui konsolideeritud finantsaruannete suhtes, mõõdab ta oma varasid ja kohustisi mõlemates finantsaruannetes samades summades, välja arvatud konsolideerimise korrigeerimised.

▼M16

Liitfinantsinstrumendid

D18 IAS 32-s *Finantsinstrumendid: avalikustamine* nõutakse, et (majandus)üksus jagaks liitfinantsinstrumendi selle omandamisel eraldi kohustise ja omakapitali komponentideks. Kui kohustuse komponenti enam ei eksisteeri, nõuab IAS 32 tagasiulatuv rakendamine kahe omakapitali osa eraldamist. Esimene osa on jaotamata kasumis ja kujutab endast kohustise komponendilt arvestatud kumulatiivset intressi. Teine osa kujutab endast algset omakapitali komponenti. Käesoleva IFRSi kohaselt ei pea esmakordne kasutuselevõtja neid kaht osa eristama, kui kohustise komponenti IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga enam ei eksisteeri.

Varem kajastatud finantsinstrumentide määratlemine

D19 IAS 39 lubab finantsvara selle esmasel kajastamisel määratleda müügivalmis olevana või finantsinstrumendina (tingimusel, et see vastab teatud kriteeriumitele), et seda saaks määratleda õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatava finantsvara või -kohustisena. Vaatamata sellele nõudele kehtivad erandid järgmiste asjaolude korral:

a) (majandus)üksusel on lubatud teha määratlus müügivalmis varaks IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga.

b) (majandus)üksusel on lubatud määratleda IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga iga finantsvara või -kohustis õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaks tingimusel, et sellel kuupäeva seisuga vastab vara või kohustis IAS 39 paragrahvi 9 punkti b alapunktides i ja ii või paragrahvis 11A esitatud kriteeriumitele.

Finantsvarade või finantskohustiste esmasel kajastamisel mõõdetud õiglane väärtus

D20 Vaatamata paragrahvide 7 ja 9 nõuetele võib (majandus)üksus rakendada IAS 39 paragrahvi AG76 viimase lause ja paragrahvi AG76A nõudeid ühel järgmistest viisidest:

a) edasiulatuvalt tehingute suhtes, mis on tehtud pärast 25. oktoobrit 2002;

b) edasiulatuvalt tehingute suhtes, mis on tehtud pärast 1. jaanuari 2004.

Eemaldamiskohustised, mis sisalduvad põhivara maksumuses

D21 IFRIC 1 *Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes* nõuab, et kirjeldatud muutused eemaldamis-, taastamis-, ning sarnastes kohustistes liidetakse või arvatakse maha nendega seotud vara maksumusest; seejärel vara korrigeeritud amortiseeritav osa amortiseeritakse edasiulatuvalt tema järelejäänud kasuliku eluea jooksul. Esmakordne kasutuselevõtja ei pea neid nõudeid täitma, kui muutused sellistes kohustistes leidsid aset enne IFRSidele ülemineku kuupäeva. Kui esmakordne kasutuselevõtja seda erandit siiski rakendab, siis:

a) mõõdab ta kohustist IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga;

▼M16

b) sellises ulatuses, milles kohustis jääb IFRIC 1 rakendusalasse, hindab ta summat, mis oleks sisaldunud seotud vara soetusmaksumuses kohustise esmakordsel tekkimisel, diskonteerides kohustist selle kuupäevani kasutades parimat hinnangut riskiga korrigeeritud diskontomäära(de)le, mis oleks sellele kohustisele rakendunud kõnealuse vaheperioodi vältel; ja

c) arvutab IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga akumuleeritud kulumi, võttes aluseks vara kasuliku eluea hinnangu antud hetkel, kasutades (majandus)üksuse poolt IFRSide kohaselt kasutusele võetud kulumiarvestuse põhimõtteid.

▼M24

D21A (Majandus)üksus, mis kasutab paragrahvi D8A punktis b toodud erandit (arendus- või tootmisfaasis olevate nafta- ja gaasivarade puhul, mida arvestatakse eelmise raamatupidamistava (GAAP) kohaselt kulukeskustes, mis sisaldavad kõiki kinnistuid suures geograafilises piirkonnas), peab paragrahvi D21 või IFRIC 1 rakendamise asemel:

a) mõõtma eemaldamis-, taastamis- ja sarnaseid kohustisi IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga kooskõlas IAS 37-ga; ja

b) kajastama otse jaotamata kasumis erinevuse kõnealuse summa ja IFRSidele ülemineku kuupäeva seisuga nende kohustiste bilansilise (jääk)maksumuse vahel, mis on määratud kindlaks kooskõlas (majandus)üksuse eelmise raamatupidamistavaga (GAAP).

▼M16

Finantsvarad või immateriaalsed varad, mis on arvestatud kooskõlas IFRIC 12-ga

D22 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRS 12-s toodud üleminekusätteid.

Laenukasutuse kulutused

D23 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IAS 23, mida on parandatud 2007, paragrahvides 27 ja 28 toodud üleminekusätteid. Nendes paragrahvides toodud viiteid jõustumiskuupäevale tõlgendatakse 1. juulina 2009 või IFRSidele ülemineku kuupäevana, olenevalt kumb esineb hiljem.

▼M18

Varade üleandmised klientide poolt

D24 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada IFRIC 18 *Varade üleandmised klientide poolt* paragrahvis 22 sätestatud üleminekusätteid. Nimetatud paragrahvis tõlgendatakse jõustumiskuupäeva kui 1. juulit 2009 või IFRS-idele ülemineku kuupäeva, olenevalt sellest, kumb on hilisem. Lisaks võib esmakordne kasutuselevõtja määratleda mis tahes kuupäeva enne IFRS-idele ülemineku kuupäeva ja rakendada IFRIC 18 kõikide klientidelt saadud varade üleandmiste suhtes nimetatud kuupäeval või selle järgselt.

▼M28

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

D25 Esmakordne kasutuselevõtja võib rakendada üleminekusätteid, mis on toodud IFRIC 19-s *Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega*.

▼M16

E liide

Lühiajalised vabastused IFRSidest

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

[Lisa on reserveeritud tulevastele võimalikele lühiajalistele vabastustele].

▼M25

Finantsinstrumentide kohta avalikustatav teave

E3 Esmakordne kasutuselevõtja võib kohaldada IFRS 7 paragrahvis 44G esitatud üleminekusätteid. (*)

(*) Seoses IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest”, mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on lisatud paragrahv E3. Selleks et vältida võimalikku tagantjärgi kasutamist ja tagada, et esmakordsed kasutuselevõtjad ei oleks ebasoodsamas olukorras võrreldes IFRSide praeguste kasutajatega, otsustas nõukogu, et esmakordsetel kasutuselevõtjatel tuleks lubada kasutada samu üleminekusätteid, nagu on lubatud kasutada praegustel kasutajatel, kes koostavad finantsaruandeid kooskõlas standarditega, mis on esitatud IFRS 7 muudatuses „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 2

Aktsiapõhine makse

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on määrata kindlaks (majandus)üksuse finantsaruandlus *aktsiapõhise maksetehingu teostamisel*. Eelkõige nõuab see, et (majandus)üksus kajastaks oma kasumis või kahjumis ning finantsseisundis aktsiapõhise maksetehingu mõju, sealhulgas sellise tehinguga kaasnevaid kulusid, mille kaudu võimaldatakse töötajatele aktsiaoptsioone.

RAKENDUSALA

▼M23

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi kõikide aktsiapõhiste maksetehingute arvestuses, sõltumata sellest, kas (majandus)üksus saab konkreetselt tuvastada kõik või osad saadud kaubad või teenused, kaasa arvatud:

a) *omakapitaliga arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*,

b) *rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* ja

c) tehingud, kus (majandus)üksus saab või soetab kaupu või teenuseid ja kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või nende kaupade tarnijal või teenuste osutajal valida, kas (majandus)üksus arveldab tehingu eest rahas (või teiste varadega) või omakapitaliinstrumentide emiteerimisega,

välja arvatud paragrahvides 3A–6 märgitu korral. Konkreetselt tuvastatavate kaupade või teenuste puudumisel võivad muud asjaolud viidata sellele, et kaubad või teenused on saadud (või saadakse tulevikus), ning sel juhul rakendatakse käesolevat IFRSi.

———————

3A Aktsiapõhise maksetehingu võib kaupu või teenuseid saava või soetava (majandus)üksuse nimel arveldada kontserni muu (majandus)üksus (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionär). Paragrahvi 2 rakendatakse ka (majandus)üksuse suhtes, mis

a) saab kaupu või teenuseid, kui aktsiapõhise maksetehingu arveldamise kohustus lasub sama kontserni teisel (majandus)üksusel (või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäril), või

b) on kohustatud aktsiapõhise maksetehingu arveldama, kui kaubad ja või teenused saab sama kontserni muu (majandus)üksus,

välja arvatud juhul, kui tehingul on selgelt muu eesmärk kui kaupu või teenuseid saavale (majandus)üksusele tarnitud kaupade või osutatud teenuste eest tasumine.

▼B

4 Käesoleva IFRS-i mõistes ei ole aktsiapõhiseks maksetehinguks tehing töötajaga (või mõne teise osapoolega), kes on (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendi omanik. Näiteks, kui (majandus)üksus annab kõikidele teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanikele võimaluse omandada täiendavalt (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente väärtuses, mis on nende omakapitaliinstrumentide õiglasest väärtusest madalam, ja töötaja saab sellise õiguse seetõttu, et ta on teatud liiki omakapitaliinstrumentide omanik, siis sellise õiguse võimaldamise või kasutamise suhtes ei rakendata käesoleva IFRS-i nõudeid.

5 Nagu märgitud paragrahvis 2, rakendub käesolev IFRS aktsiapõhisele maksetehingule, mille eest (majandus)üksus soetab kaupu või saab teenuseid. Kaubad hõlmavad endas varusid, tarbeesemeid, kinnisvara, hooneid, seadmeid, immateriaalset vara ning teisi mitte-finantsvarasid. ►**M22** Kuid (majandus)-üksus ei rakenda käesolevat IFRSi tehingute puhul, millega (majandus)-üksus omandab kaupu osana netovarast, mis on omandatud äriühenduses, nagu on määratletud IFRS 3-s *Äriühendused* (parandatud 2008), IFRS 3 paragrahvides B1-B4 kirjeldatud ühise kontrolli all olevate (majandus)-üksuste või äride ühenduses ega sissemakse puhul IAS 31-s *Osalemised ühisettevõtmistes* määratletud ühisettevõtmise asutamisel. Seega, äriühenduse käigus ◄ omandatava (majandus)üksuse üle valitseva mõju saavutamiseks emiteeritud omakapitaliinstrument ei kuulu käesoleva IFRS-i rakendusalasse. Käesoleva IFRS-i rakendusalasse kuulub aga selline omakapitaliinstrument, mis on antud töötajatele nendepoolse töövõime tagamise eest (nt vastutasuks jätkuvate teenuste osutamise eest). ►**M12** Samuti kajastatakse *aktsiapõhiste maksekokkulepete* tühistamist, asendamist või modifitseerimist seoses äriühenduse või muu omakapitali restruktureerimisega kooskõlas käesoleva IFRSiga. IFRS 3 sätestab juhiseid selle kindlaksmääramiseks, kas äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumendid on osa vahetuseks antavast tasust kontrolli eest omandatavas (ja seega kuuluvad IFRS 3 rakendusalasse) või on vastutasuks jätkuva teenuse eest, mida tuleb kajastada ühinemisjärgsel perioodil (ja seega kuuluvad käesoleva IFRSi rakendusalasse). ◄

6 Käesolevat IFRS-i ei rakendata aktsiapõhisele maksetehingule, mille puhul (majandus)üksus soetab kaupu või saab teenuseid lepingu alusel, mis kuulub IAS 32 „Finantsinstrumendid: avalikustamine” (parandatud 2003) ([1]) paragrahvide 8–10 või IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” (parandatud 2003) paragrahvide 5–7 rakendusalasse.

KAJASTAMINE

7 (Majandus)üksus kajastab aktsiapõhise maksetehingu tulemusena omandatud kaupu või saadud teenused siis kui kaubad või teenused on kätte saadud. Vastav suurenemine kajastatakse omakapitalis, kui kaupu või teenuseid saadi omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel, ning kohustisena, kui kaupu või teenuseid saadi rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu alusel.

([1]) IAS 32-e pealkirja muudeti 2005. aastal.

▼B

8 Kui aktsiapõhise maksetehingu alusel omandatud kaubad või saadud teenused ei vasta vara kriteeriumidele, siis kajastatakse neid kuludena.

9 Reeglina tekivad kulud kaupade või teenuste tarbimise käigus. Kuna reeglina tarbitakse teenuseid kohe, siis kulud kajastatakse teenuse osutamisel. Kaupu võidakse tarbida mingi teatud perioodi jooksul, mis varude puhul väljendub nende müümises hilisema kuupäeva seisuga ning seetõttu kulu kajastatakse sellel hetkel kui kaubad on tarbitud või müüdud. Mõnikord on tarvis kajastada kulu enne kui kaup või teenus on tarbitud või müüdud, kuna nad ei vasta vara kriteeriumidele. Näiteks võib (majandus)üksus soetada kaupu uue toote arendusprojekti uurimisfaasis. Kuigi neid kaupu ei ole tarbitud, ei kvalifitseeru need asjaomase IFRS-i mõistes varaks.

OMAKAPITALIGA ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

Ülevaade

10 Omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul hindab (majandus)üksus saadud kaupu või teenused ning vastavat omakapitali suurenemist otseselt, saadud kaupade või teenuste *õiglases väärtuses*, välja arvatud juhul kui õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata. Kui (majandus)üksusel ei ole võimalik saadud kaupu või teenuseid õiglases väärtuses usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus nende õiglast väärtust ja sellele vastavat omakapitali kasvu kaudselt, viidates ([1]) võimaldatava omakapitaliinstrumenti õiglasele väärtusele.

11 Selleks, et rakendada paragrahvi 10 nõudeid tehingutele *töötajate ja ülejäänud sarnase teenuse pakkujatega*, ([2]) hindab (majandus)üksus talle osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatava omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, kuna reeglina pole võimalik saadud teenuse õiglast väärtust usaldusväärselt hinnata nii, nagu on selgitatud paragrahvis 12. Nende omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamine toimub *võimaldamise kuupäeval.*

12 Reeglina võimaldatakse töötajatele aktsiaid, aktsiaoptsioone või teisi omakapitaliinstrumente osana nende hüvitispaketist, lisaks rahas makstavale palgale ja teistele tööhüvitistele. Tavaliselt ei ole võimalik hüvitispaketis eraldi komponentidena hinnata töötaja poolt osutatud teenuste täpsete osade suurust. Samuti võib osutuda võimatuks hinnata kogu hüvitispaketi õiglast väärtust eraldi ilma, et oleks otseselt hinnatud võimaldatavat omakapitaliinstrumenti. Enamgi veel, mõnikord võimaldatakse aktsiaid või aktsiaoptsioone pigem osana preemiakokkuleppest kui osana üldisest hüvitisest, st lisatasuna töötajatele, et

([1]) Käesolev standard kasutab väljendit „viitega” väljendi „selles” asemel, kuna lõplikult hinnatakse tehingut korrutades võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust, mis hinnatakse paragrahvides 11 või 13 (milline parasjagu on rakendatav) täpsustatud kuupäeval nende omakapitaliinstrumentide arvuga, mis antakse üle (seletatud paragrahvis 19).

([2]) Kogu käesoleva standardi järgnevas osas hõlmavad töötajad endas ka ülejäänuid, kes pakuvad sarnaseid teenuseid.

▼B

nad jääksid (majandus)üksusesse või preemiana nende pingutuste eest parandada (majandus)üksuse tulemuslikkust. Võimaldades lisaks teistele tasudele aktsiaid või aktsiaoptsioone, maksab (majandus)üksus lisatasusid selleks, et saada lisatulu. Sellise lisatulu õiglase väärtuse hindamine on kõigi eelduste kohaselt keeruline. (Majandus)üksusele osutatud teenuste õiglase väärtuse otsese hindamise keerukuse tõttu hindab (majandus)üksuse töötajate poolt osutatud teenuste õiglast väärtust viitega võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglasele väärtusele.

13 Selleks, et rakendada paragrahvis 10 esitatud nõudeid tehingule muude osapooltega kui töötajad, peab olema vaidlustatav eeldus, et saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust on võimalik usaldusväärselt hinnata. Seda õiglast väärtust hinnatakse kuupäeval, millal (majandus)üksus saab kätte kauba või vastaspool osutab teenuse. Harvadel juhtudel, kui (majandus)üksus lükkab selle eelduse ümber, kuna teenuste õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata, siis hindab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste ja vastava omakapitali suurenemist kaudselt, viidates võimaldatava omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, mida on hinnatud sellel kuupäeval, kui (majandus)üksus omandas tooted või kui vastaspool osutas teenuse.

▼M23

13A Eriti kui (majandus)üksuse saadud tasu (kui see on olemas) tundub olevat väiksem kui tagatud omakapitaliinstrumentide või tekkinud kohustise õiglane väärtus, viitab see tavaliselt asjaolule, et (majandus)üksus on saanud (või saab tulevikus) muud tasu (s.o mittetuvastatavad kaubad või teenused). (Majandus)üksus mõõdab saadud tuvastatavaid kaupu või teenuseid kooskõlas käesoleva IFRSiga. (Majandus)üksus mõõdab saadud (või tulevikus saadavaid) mittetuvastatavaid kaupu või teenuseid aktsiapõhise makse õiglase väärtuse ning saadud (või tulevikus saadavate) tuvastatavate kaupade või teenuste õiglase väärtuse vahena. (Majandus)üksus mõõdab saadud mittetuvastatavaid kaupu ja teenuseid omakapitaliinstrumentide tagamise kuupäeva seisuga. Rahas arveldatavate tehingute korral tuleb aga kohustis iga aruandeperioodi lõpul ümber hinnata kuni kohustise arveldamiseni vastavalt paragrahvidele 30–33.

▼B

Tehingud, millega võetakse vastu teenuseid

14 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi *üleandmine* leiab aset kohe, siis ei ole vastaspool kohustatud viima teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni enne, kui ta ei oma tingimusteta õigust sellele omakapitaliinstrumendile. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab (majandus)üksus, et teenused, mida vastaspool osutas vastutasuna omakapitaliinstrumendi eest, on vastu võetud. Sellisel juhul kajastab (majandus)üksus võimaldamise kuupäeval saadud teenuse täies ulatuses ning suurendades vastavalt omakapitali.

15 Kui võimaldatava omakapitaliinstrumendi üleandmine ei leia aset enne kui teine osapool viib teenuse kindlaks määratud ajaks lõpuni, siis eeldab (majandus)üksus, et need teenused, mida teine osapool osutab nende omakapitaliinstrumendi eest, osutatakse tulevikus *omandi üleandmisperioodi* jooksul. (Majandus)üksus peab nende teenuste üle arvestust ajal kui teine osapool neid omandi üleandmisperioodil osutab, suurendades vastavalt omakapitali. Näiteks:

▼B

a) kui töötajale võimaldatakse aktsiaoptsioon tingimusega jätkata kolm aastat teenistust, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja osutab teenuseid vastutasuna aktsiaoptsiooni eest selle kolme aastase omandi üleandmisperioodi jooksul.

b) kui töötajatele eraldatakse aktsiaoptsioon tingimusega täita (majandus)üksuse mingi tegevustulemusega seotud eesmärk ja jääda kuni selle tulemuse saavutamiseni (majandus)üksuse teenistusse, ning omandi üleandmisperioodi pikkus sõltub sellest, mis aja jooksul need tingimused täidetakse, siis (majandus)üksus eeldab, et töötaja poolt vastutasuna aktsiaoptsioonile osutatavad teenused saadakse tulevikus eeldatava omandi üleandmisperioodi jooksul. (Majandus)üksus hindab selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkuse võimaldamise kuupäeval, tuginedes kõige tõenäolisematele tegevustulemuste saavutamise tingimustele. Kui tulemuse tingimuseks on *turutingimus*, siis selle eeldatava omandi üleandmisperioodi pikkus peab olema kooskõlas eeldusega, mida kasutati võimaldatava optsiooni õiglase väärtuse arvutamisel ja seda hiljem ei muudeta. Kui tulemuslikkuse tingimuseks ei ole turutingimus, siis muudab (majandus)üksus vajaduse korral omandi üleandmisperioodi kestust, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et omandi üleandmisperioodi kestus erineb algselt hinnatust.

Tehingud, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse määramine

16 Tehingu puhul, mida hinnatakse viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust *hindamiskuupäeval,* tuginedes kättesaadavatele turuhindadele ja võttes arvesse neid tähtaegu ja tingimusi, mille juures seda omakapitaliinstrumenti võimaldati (sõltuvalt paragrahvides 19–22 toodud nõuetest).

17 Kui turuhinnad pole kättesaadavad, siis hindab (majandus)üksus võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust, kasutades hindamismeetodit, kus eeldatakse, millisel hinnatasemel see omakapitaliinstrument oleks hindamiskuupäeval teadlike, huvitatud mitteseotud osapoolte vahelises tehingus olnud. Hindamismeetod peab olema kooskõlas üldiselt aktsepteeritud finantsinstrumentide hinnakujunduse hindamismeetoditega, ja kaasama kõiki tegureid, mida teadlikud, huvitatud turul osalejad hinna määramisel arvestaksid (paragrahvides 19–22 nõuete teema).

18 Lisas B on toodud täiendavaid juhiseid aktsiate ja aktsiaoptsiooni õiglase väärtuse hindamise kohta, keskendudes töötajatele aktsiate või aktisaoptsiooni võimaldamise tüüpilisematele tunnustele ja tingimustele.

▼B

Omandi üleandmise tingimuste käsitlemine

19 Omakapitaliinstrumendi võimaldamine võib olla tingimuslik lähtuvalt *omandi üleandmise tingimuste* täitmisest. Näiteks on aktsiate või aktsiaoptsiooni võimaldamine töötajatele reeglina sõltuvuses tingimusest, et (majandus)üksuse töötaja jääb määratud ajaks (majandus)üksusesse tööle. Võivad olla ka tegevuse tulemuslikkusega seotud tingimused, nagu teatud kasumi kasvu saavutamine või (majandus)üksuse aktsia hinna tõus teatud ulatuses. Aktsiate ja aktsiaoptsiooni õiglase väärtuse hindamisel hindamiskuupäeval ei võeta turutingimuse kõrval arvesse omandi üleandmise tingimusi. Selle asemel võetakse omandi üleandmise tingimusi arvesse tehingu summa hindamisse kaasatud omakapitaliinstrumentide arvu täpsustamiseks, et lõppkokkuvõttes võimaldatud omakapitaliinstrumendi eest saadud ning kajastatud kaupade ja teenuste kogus põhineks omakapitaliinstrumentide kogusel, mille omand üle anti. Seega, kumulatiivsel baasil ei kajastata ühtki saadud kaupade või teenuste summat kui võimaldatud omakapitaliinstrumendi üleandmine ebaõnnestub üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu, st kui vastaspool ei suuda teenust määratud tähtajaks osutada või kui eeldatud tingimusi ei suudetud täita paragrahvi 21 tähenduses.

20 Selleks, et rakendada paragrahvi 19 nõudeid, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodi jooksul saadud kaupade või teenuste koguse, mis baseeruks parimal kättesaadaval hinnangul selle omakapitaliinstrumentide kogusele, mida kavatsetakse üle anda ja vajaduse korral muudab seda hinnangut kui täiendav informatsioon viitab sellele, et see omakapitaliinstrumentide kogus, mida eeldatavasti üle antakse, erineb eelnevatest hinnangutest. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangut, et lõplikult üleantavate omakapitaliinstrumentide kogus paragrahvi 21 nõuetega vastavusse viia.

21 Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse hindamisel arvestatakse turutingimusi, nagu aktsia sihthind, mille juures üleandmise tingimus on määratud (või teostatav). Seega turutingimusega omakapitaliinstrumendi võimaldamisel, kajastab (majandus)üksus kaupu või teenused, saadud teiselt osapoolelt, kes vastab kõikidele ülejäänud üleandmise tingimustele (nt täpsustatud ajaks teenistusse jäänud töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas see turutingimus on täidetud.

▼M2

Omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemine

21A Sarnaselt võtab (majandus)üksus arvesse kõiki omandi mitteüleandmise tingimusi, hinnates võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust. Seega mitteüleandmise tingimustega omakapitaliinstrumentide võimaldamisel kajastab (majandus)üksus kaupu või teenuseid, mis on saadud vastaspoolelt, kes vastab kõikidele üleandmise tingimustele, mis ei ole turutingimused (nt kindlaksmääratud teenistusperioodil teenistuses oleva töötaja poolt osutatud teenus) hoolimata sellest, kas need omandi mitteüleandmise tingimused on täidetud.

▼B

Asendusostu tunnuste käsitlemine

22 *Asendusostu tunnusega* optsiooni korral ei arvestata hindamiskuupäeval võimaldatud optsiooni õiglase väärtuse hindamisel asendusostu tunnust. Selle asemel arvestatakse *töötajate aktsiaoptsiooni* uue optsiooni võimaldamisel kui ja sel hetkel, kui võimaldatakse täiendavalt töötajate aktsiaoptsioone.

Pärast üleandmiskuupäeva

23 Olles kajastanud saadud kaubad ja teenused vastavalt paragrahvidele 10–22, ning vastava omakapitali suurenemise, ei tohiks (majandus)üksus pärast omandi üleandmise kuupäeva teostada kogu omakapitali osas täiendavaid täpsustusi. Näiteks ei tohi (majandus)üksus edaspidiselt tühistada summat, mis kajastatakse töötaja poolt osutatud teenustena, kui üle antud omakapitaliinstrument on hiljem (oma süü läbi) kaotatud või aktsiaoptsiooni korral kui optsioone ei ole kasutatud. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st üleviimist ühest omakapitali komponendist teise.

Kui omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust ei ole võimalik usaldusväärselt hinnata

24 Paragrahvide 16–23 nõuded rakenduvad kui (majandus)üksusel on tarvis hinnata aktsiapõhist maksetehingut viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Harvadel juhtudel võib (majandus)üksusel osutuda võimatuks hindamiskuupäeval usaldusväärselt hinnata võimaldatud aktsiainstrumendi õiglast väärtust kooskõlas paragrahvidega 16–22. Ainult sellistel harvadel juhtudel selle asemel (majandus)üksus:

a) hindab esmaselt omakapitaliinstrumendi selle *tegelikus väärtuses* sellel kuupäeval, mil (majandus)üksus omandab tooted või teine osapool osutab talle teenust ja järgnevalt ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ ning lõpliku kokkuleppe kuupäeval, koos mis tahes muutusega kasumi või kahjumi tegelikus väärtuses. Aktsiaoptsiooni võimaldamise puhul on aktsiapõhise makse kokkulepe lõplikult arveldatud kui optsiooni kasutatakse, kui see on (oma süü läbi) kaotatud (nt töösuhete lõppemise korral) või kehtetuks muutumise korral (nt optsioonide tähtaja lõppemisel).

b) kajastab saadud kaubad või teenused, toetudes lõppkokkuvõttes üleantud (kus võimalik) või lõppkokkuvõttes kasutatud omakapitaliinstrumentide kogustele. Näiteks selleks, et rakendada seda nõuet aktsiaoptsioonile, kajastab (majandus)üksus üleandmisperioodil saadud kaubad või teenused, kui üldse, vastavalt paragrahvidele 14–15, ainult paragrahvi 15 punkti b turutingimust puudutavad nõuded ei rakendu. Üleandmisperioodil saadud kaupu või teenuseid kajastatav kogus toetub eeldatavalt üleantavale aktsiaoptsioonide arvule. Kui tarvis, muudab (majandus)üksus selle hinnangu, kui järgnev informatsioon viitab sellele, et oodatav üleantav aktsiaoptsioonide kogus erineb algselt hinnatust. Üleandmiskuupäeval muudab (majandus)üksus hinnangu, et vastavusse viia lõppkokkuvõttes üleantud omakapitaliinstrumentide kogus. Pärast

▼B

üleandmiskuupäeva muudab (majandus)üksus saadud kauba või teenuste kogust, kui aktsiaoptsioon on hiljem (oma süü tõttu) kaotatud või tähtaja lõppemise tõttu kehtetuks muutunud.

25 Kui (majandus)üksus rakendab paragrahvi 24, siis ei ole vaja rakendada paragrahve 26–29, kuna paragrahvis 24 äratoodud tegeliku väärtuse meetodit rakendades võetakse arvesse igat omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmist. Siiski, kui (majandus)üksus arveldab võimaldatud omakapitaliinstrumenti, mille puhul rakendatakse paragrahvi 24:

a) siis, kui arveldamine toimub üleandmisperioodi jooksul, kajastab (majandus)üksus arveldust kui üleandmise kiirendust ja seega kajastab kohe summa, mis muidu oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul talle osutatud teenuste alusel.

b) igat makset, mis on tehtud arvelduse raames, tuleb kajastada omakapitaliinstrumendi tagasiostmisena, st omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, mille võrra makse ületab tagasiostu kuupäeval mõõdetava omakapitaliinstrumendi tegelikku väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

Omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegade ja tingimuste muutmine, kaasa arvatud tühistamised ja arveldamine

26 (Majandus)üksus võib muuta omakapitaliinstrumendi võimaldamise tähtaegu ja tingimusi. Näiteks võidakse vähendada töötajatele eraldatud optsiooni täitmishinda (st hinnata optsioon ümber), mis suurendab selle optsiooni õiglast väärtust. Paragrahvide 27–29 nõuded kajastamaks muutmisega kaasnevaid mõjusid on väljendatud töötajatega tehtava aktsiapõhise maksetehingu kontekstis. Siiski rakendatakse neid nõudmisi ka aktsiapõhise maksetehingu puhul, mis toimuvad lisaks töötajatele ka teiste osapooltega ning mis on hinnatud koos viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele. Viimati käsitletud situatsiooni puhul, mis tahes paragrahvides 27–29 esinev viide võimaldamise kuupäevale käib hoopis selle kuupäeva kohta, millal (majandus)üksus omandab kauba või millal vastaspool osutab teenuse.

27 (Majandus)üksus kajastab miinimumina temale osutatud teenused, mis on hinnatud võimaldamise kuupäeval võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtusega, välja arvatud juhul kui selle omakapitaliinstrumendi üleandmist võimaldamise kuupäeval kindlaksmääratud üleandmise tingimuste (välja arvatud turutingimused) mittetäitmise tõttu ei toimu. See kehtib mööndusteta mis tahes omakapitaliinstrumendi võimaldamise tingimuste muutmise korral või selle omakapitaliinstrumendi võimaldamise tühistamise või arveldamise puhul. Lisaks kajastab (majandus)üksus muutmise mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise maksekokkuleppe üldist õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale tulutoovad. Selle nõude rakendamise juhtnöörid on ära toodud lisas B.

▼M2

28 Kui võimaldatavad omakapitaliinstrumendid tühistatakse või nendega arveldatakse üleandmisperioodil (muul põhjusel kui üleandmistingimuste täitmata jätmise korral võimaldamise tühistamine või edasilükkamine):

▼B

a) (majandus)üksus kajastab tühistamist või arveldamist kui üleandmise kiirendust, ja seega kajastab kohe summa, mis teisel juhul oleks kajastatud järelejäänud üleandmisperioodi jooksul saadud teenuste alusel;

▼M2

b) … Taoline ületatav osa kajastatakse kuluna. Kui aga aktsiapõhine maksekokkulepe sisaldas kohustise komponente, hindab (majandus)üksus kohustise õiglase väärtuse ümber tühistamis- või arveldus-kuupäeva seisuga. Iga makse, mis on tehtud kohustise komponendi arveldamiseks, kajastatakse kui kohustise tasumine;

▼B

c) kui töötajale võimaldatakse uusi omakapitaliinstrumente ning selle kuupäeva seisuga, mil neid uusi omakapitaliinstrumente võimaldatakse käsitleb (majandus)üksus uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente kui asendusomakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentidele, kajastab (majandus)üksus asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamist samamoodi, nagu esialgse omakapitaliinstrumendi võimaldamise modifitseerimist kooskõlas lisa B paragrahvis 27 kirjeldatuga. Võimaldatav täiendav õiglane väärtus on asendusomakapitaliinstrumentide ja tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglase netoväärtuse vahe asendusomakapitaliinstrumentide võimaldamise kuupäeva seisuga. Tühistatud omakapitaliinstrumentide õiglane netoväärtus on nende õiglane väärus vahetult enne tühistamist, miinus iga omakapitaliinstrumentide tühistamisel töötajatele tehtud makse summa, mis on kajastatud omakapitali vähendusena kooskõlas eespool kirjeldatud punktiga b. Kui (majandus)üksus ei määratle uusi võimaldatavaid omakapitaliinstrumente tühistatud omakapitaliinstrumentide asendusomakapitaliinstrumentidena, siis kajastab (majandus)üksus selliseid uusi omakapitaliinstrumente uute võimaldatavate omakapitaliinstrumentidena.

▼M2

28A Kui (majandus)üksus või vastaspool saab valida, kas täita mitteüleandmise tingimust, käsitleb (majandus)üksus (majandus)üksuse või vastaspoole poolset mitteüleandmise tingimuse täitmata jätmist üleandmisperioodil tühistamisena.

▼B

29 Kui (majandus)üksus ostab üleantud omakapitaliinstrumendi tagasi, siis tuleb töötajatele tehtud makset kajastada omakapitali vähendusena, välja arvatud ulatuses, milles makse ületab tagasiostu kuupäeva seisuga hinnatud tagasiostetud omakapitaliinstrumendi õiglast väärtust. Selline ületav osa kajastatakse kuluna.

RAHAS ARVELDATAV AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

30 Rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehingu puhul hindab (majandus)üksus saadud kaupu või teenused ja sellega kaasnevat kohustist kohustiste õiglases väärtuses. Seni kuni kohustist ei ole arveldatud, hindab (majandus)üksus kohustise ümber õiglasele väärtusele ►M5 iga aruandeperioodi lõpus ◄ ja arvelduskuupäeval, kajastades õiglase väärtuse igat muutust selle perioodi kasumis või kahjumis.

▼B

31 Näiteks võib (majandus)üksus võimaldada töötajatele aktsia hinna tõusu kui osa nende hüvitise pakettidest, milles töötajad saavad õiguse rahaliseks kompensatsiooniks (omakapitaliinstrumendi asemel), mis põhineb (majandus)üksuse aktsia hinna suurenemisel kindlaks määratud ulatuses kindlaks määratud perioodil. Samuti võib (majandus)üksus võimaldada oma töötajatele õiguse saada tulevasi rahalisi makseid, võimaldades neile õiguse aktsiatele (kaasa arvatud aktsiad, mis emiteeritakse aktsiaoptsiooni realiseerimisel), mis on lunastatavad kas kohustuslikult (nt töölepingu lõppemisel) või töötaja valikul.

32 (Majandus)üksus kajastab saadud teenused ja kohustise teenuse eest tasuda hetkel, kui töötaja teenust osutab. Näiteks mõned aktsia hinna tõusust tulenevad õigused kuuluvad kohe töötajale ja seega ei ole tal tarvis lõpetada teenuse kindlaks määratud perioodi, et saada õigust rahalisteks makseteks. Vastupidiste tõendite puudumisel järeldab (majandus)üksus, et teenused, mida osutas töötaja vastutasuna aktsia hinna tõusust tulenevate õiguste eest, on kätte saadud. Seetõttu kajastab (majandus)üksus kohe saadud teenused ja kohustise maksta nende eest. Kui aktsia hinna tõusust tulenevaid õigusi ei anta üle enne kui töötaja on täitnud kindlaks määratud perioodil teenuste osutamise nõuded, siis kajastab (majandus)üksus saadud teenused ja kohustise nende eest maksta siis, kui töötajad on selle perioodi jooksul teenuse osutamise lõpuni viinud.

33 Kohustist aktsia hinna tõusust tulenevale õigusele mõõdetakse nii esmakordselt kui edaspidiselt ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ kuni arveldamiseni õiglases väärtuses, rakendades optsiooni hindamise mudelit ning võttes arvesse tingimusi, mille juures aktsia hinna tõusust tulenevad õigused võimaldati ja ulatuses milleni on töötajad ►**M5** aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga teenust osutanud.

RAHA ALTERNATIIVIDEGA AKTSIAPÕHINE MAKSETEHING

34 Aktsiapõhistes maksetehingutes, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel või vastaspoolel otsustada, kas (majandus)üksus arveldab tehingu rahas (või teiste varadega) või emiteerides omakapitaliinstrumendi, kajastab (majandus)üksus seda tehingut või selle tehingu komponenti rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milleni (majandus)üksusel ilmneb rahas või teistes varades arveldamise kohustis või aktsiapõhise maksetehinguna sellisel juhul ja sellises ulatuses, milles sellist kohustist ei ole ilmnenud.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad vastaspoolel arveldamist valida

35 Kui (majandus)üksus on võimaldanud vastaspoolele õiguse valida, kas aktsiapõhine maksetehing arveldatakse rahas [1] või

[1] Kõik paragrahvides 35-43 tehtud viited rahale hõlmavad ka ettevõtte teisi varasid.

▼B

omakapitaliinstrumentide emiteerimisega, siis on (majandus)üksus võimaldanud liitfinantsinstrumenti, mis sisaldab võla komponenti (st vastaspoole õigust nõuda makset rahas) ja omakapitali komponenti (st vastaspoolel on õigus nõuda arveldamist pigem omakapitaliinstrumendiga kui rahas). Tehingutes teiste osapooltega kui seda on töötajad, mille puhul saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust mõõdetakse otseselt, mõõdab (majandus)üksus kaupade või teenuste saamise kuupäeva seisuga liitfinantsinstrumendi omakapitali komponendi saadud kaupade või teenuste õiglase väärtuse ja võlakomponendi õiglase väärtuse vahena.

36 Teisteks tehinguteks, mis hõlmavad ka tehinguid töötajatega, hindab (majandus)üksus liitfinantsinstrumentide õiglast väärtust hindamiskuupäeval, võttes arvesse tingimusi, millega õiguseid rahale või omakapitaliinstrumendile võimaldati.

37 Paragrahvi 36 rakendamiseks hindab (majandus)üksus kõigepealt võlakomponendi õiglase väärtuse ja hindab siis omakapitali osa õiglase väärtuse, võttes arvesse seda, et teine osapool peab selleks, et saada omakapitaliinstrumente, loobuma õigusest saada raha. Liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on kahe komponendi õiglaste väärtuste summa. Sageli on aktsiapõhine maksetehing, milles vastaspoolel on võimalus valida arvelduse meetod, struktureeritud nii, et ühe arvelduse alternatiivi õiglane väärtus on sama, mis teisel. Näiteks võib teisel osapoolel olla õigus valida, kas saada aktsiaoptsiooni või arveldada rahas aktsiahinna kallinemisega seotud õigused. Sellisel juhul on omakapitali osa õiglane väärtus null ja seega liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on sama, mis võla komponendi õiglane väärtus. Vastupidiselt, kui alternatiivsete arvelduste õiglased väärtused erinevad, siis tavaliselt on omakapitali osa suurem kui null, mis omakorda tähendab, et liitfinantsinstrumentide õiglane väärtus on suurem kui võla komponendi õiglane väärtus.

38 (Majandus)üksus kajastab liitfinantsinstrumendi kaudu saadud kaubad ja teenused liitinstrumendi komponentide tasandil. Võla komponendi osas kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning kohustise nende eest tasuda vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu tingimustele (paragrahvid 30–33). Omakapitali komponendi puhul (kui üldse), kajastab (majandus)üksus saadud kaubad või teenused ning omakapitali suurenemise vastaspoole poolt kaupade tarnimisel või teenuse osutamisel vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute tingimustele (paragrahvid 10–29).

39 Arvelduskuupäeval hindab (majandus)üksus kohustise ümber tema õiglasele väärtusele. Kui (majandus)üksus arveldab pigem omakapitaliinstrumendi emiteerimise kaudu kui rahas, siis kantakse kohustis otse omakapitali tasuna omakapitaliinstrumendi emiteerimise eest

▼B

40 Kui (majandus)üksus arveldab pigem rahas kui omakapitaliinstrumente emiteerides, siis tuleb makset rakendada selliselt, et selle kaudu arveldataks kohustis tervikuna. Iga omakapitali osa, mis on eelnevalt kajastatud, jääb omakapitali hulka. Valides arveldamise võimalusena raha, välistab vastaspool õiguse saada omakapitaliinstrumente. Siiski ei takista see (majandus)üksusel kajastama muutusi omakapitali sees, st ülekannet ühest omakapitali komponendist teise.

Aktsiapõhine maksetehing, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel arveldamist valida

41 Aktsiapõhise maksetehingu puhul, mille kokkuleppe tingimused võimaldavad (majandus)üksusel valida, kas arveldada rahas või emiteerides omakapitaliinstrumenti, otsustab (majandus)üksus, kas tal on kehtiv kohustus arveldada rahas ja kajastada vastavalt aktsiapõhist maksetehingut. (Majandus)üksusel on kehtiv kohustus arveldada rahas, kui omakapitaliinstrumendiga arveldamise võimalus ei oma majanduslikku sisu (nt kui (majandus)üksusel on seadusest tulenevalt keelatud aktsiaid emiteerida) või kui (majandus)üksusel on varasem praktika või kindlaksmääratud poliitika rahas arveldamiseks või üldjuhul arveldatakse rahas kui vastaspool selleks soovi avaldab.

42 Kui (majandus)üksusel on kehtiv kohustus rahas arveldamiseks, siis tuleb seda tehingut kajastada lähtudes paragrahvides 30–33 kirjeldatud rahas arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest.

43 Kui selliseid kohustusi ei eksisteeri, siis kajastab (majandus)üksus tehingut lähtudes paragrahvides 10–29 kirjeldatud omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu põhimõtetest. Arveldamisel:

a) kui (majandus)üksus otsustab arveldada rahas, siis rahalist makset kajastatakse omakapitali tagasiostuna, st omakapitali vähendamisena, välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;

b) kui (majandus)üksus otsustab arveldada omakapitaliinstrumendi emiteerimisega, siis edasist kajastamist ei nõuta (kui tarvis siis ainult ülekannet ühest omakapitali komponendist teise), välja arvatud allpool punktis c toodud juhul;

c) kui (majandus)üksus otsustab valida arveldamisel alternatiivi, millel on arvelduskuupäeva seisuga kõrgem õiglane väärtus, siis kajastab (majandus)üksus väärtust ületava osa kuludes, st et see on kas makstud raha ja selle omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse vahe, mis oleks emiteeritud, või emiteeritud omakapitaliinstrumendi ja selle rahasumma vahe, mis oleks tasutud, sõltuvalt sellest, kumb variant kehtib.

▼**M23**

AKTSIAPÕHISED MAKSETEHINGUD KONTSERNI (MAJANDUS) ÜKSUSTE VAHEL (2009. AASTA MUUDATUSED)

43A Kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute korral peab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes mõõtma saadud kaupu ja teenuseid kas omakapitaliga arveldatava või rahas arveldatava aktsiapõhise tehinguna, hinnates järgmist:

a) tagatud hüvede olemust, ja

b) (majandus)üksuse enda õigusi ja kohustusi.

Kaupu või teenuseid saava (majandus)üksuse kajastatud summa võib erineda summast, mille kajastab kontsern või kontserni muu (majandus)üksus, mis aktsiapõhise makstehingu arveldab.

43B Kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus mõõdab saadud kaupu või teenuseid omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna, kui:

a) tagatud hüved on tema enda omakapitalinstrumendid, või

b) (majandus)üksusel ei ole kohustust aktsiapõhist maksetehingut arveldada.

Seejärel hindab (majandus)üksus vastava omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehingu ümber üksnes turuga mitteseotud omandi üleandmise tingimustest tulenevalt vastavalt paragrahvidele 19–21. Kõikidel muudel juhtudel mõõdab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus saadud kaupu või teenuseid rahas arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna.

43C (Majandus)üksus, mis arveldab aktsiapõhist maksetehingut, mille puhul kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus, kajastab tehingut omakapitaliga arveldatava aktsiapõhise maksetehinguna üksnes juhul, kui tehing arveldatakse (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentidega. Muul juhul kajastatakse tehing rahas arveldatava aktsiapõhise makstehinguna.

43D Mõned kontserni tehingud hõlmavad tagasimaksekokkuleppeid, mille puhul üks kontserni (majandus)üksus peab maksma teisele kontserni (majandus)üksusele aktsiapõhiste maksete tegemise eest kaupade tarnijatele või teenuste osutajatele. Sel juhul arvestab kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus aktsiapõhise maksetehingu vastavalt paragrahvile 43B olenemata kontsernisisesest tagasimaksekokkuleppest.

▼B

AVALIKUSTATAV TEAVE

44 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista teatud perioodi aktsiapõhiste maksete olemust ja ulatust

45 Et täita paragrahvis 44 toodud põhimõtet, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) iga selle perioodi jooksul kehtinud aktsiapõhise makse kokkuleppe kirjelduse, sealhulgas iga kokkuleppe üldised tingimused, nagu üleandmistingimused, maksimaalne optsioonide võimaldamise kestus ja arveldamise meetod (nt kas rahas või omakapitaliga). Sisult sarnaseid aktsiapõhiste maksete kokkuleppeid omav (majandus)üksus esitab koondinformatsiooni, välja arvatud juhul kui iga kokkuleppe eraldi avalikustamine on vajalik paragrahvis 44 toodud põhimõtte täitmiseks;

b) aktsiaoptsioonide arv ja kaalutud keskmine kasutushind iga järgmise optsioonirühma lõikes:

i) perioodi alguses kehtinud;

ii) võimaldatud perioodi jooksul;

iii) loobutud perioodi jooksul;

iv) kasutatud perioodi jooksul;

v) aegunud perioodi jooksul;

vi) kehtivad perioodi lõpus ja

vii) kasutatavad perioodi lõpus;

c) perioodi jooksul kasutatud aktsiaoptsiooni puhul kaalutud keskmine aktsiahind selle kasutamise kuupäeval. Kui optsiooni kasutati perioodi jooksul turutingimustel, siis võib (majandus)üksus avalikustada hoopis perioodi keskmise aktsiahinna.

d) perioodi lõpu seisuga avalikustatakse jõus olevate aktsiaoptsioonide kohta kasutushindade vahemik ning kaalutud keskmine järelejäänud eluiga. Kui kasutushindade vahemik on lai, siis jaotatakse jõus olevad optsioonid vahemikesse, mis aitavad hinnata võimalike emiteeritavate aktsiate arvu ja ajastust ning rahasummat, mis võidakse saada optsioonide kasutamisest.

46 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel mõista, kuidas selle perioodi jooksul tuletati saadud kaupade või teenuste või võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus.

47 Kui (majandus)üksus on hinnanud vastutasuna omakapitaliinstrumendi eest saadud kaupade või teenuste õiglast väärtust kaudselt, mis on viitega võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele, siis paragrahvis 46 toodud põhimõtte täitmiseks avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

▼B

a) selle perioodi jooksul eraldatud aktsiaoptsioonide juures nende optsioonide kaalutud keskmise hinna hindamiskuupäeval ja informatsiooni selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, kaasa arvatud:

i) kasutatud optsioonide hindamise mudeli ja sellesse mudelisse sisestatud lähteandmed, sealhulgas aktsia kaalutud keskmine hind, (optsiooni) kasutushind, eeldatud volatiilsus, eeldatud dividendid, riskivaba intressimäära ja mis tahes muud mudeli lähteandmed, sealhulgas kasutatud meetodid ja tehtud oletused, mis võtavad arvesse mõjusid eeldatavast kasutamisest enne lõpptähtaja saabumist;

ii) kuidas eeldatav volatiilsus kindlaks määrati, sealhulgas ülevaade sellest, mil määral baseerub eeldatav volatiilsus minevikus toimunul, ja

iii) kas ja kuidas mis tahes muud võimaldatud optsioonide tunnusjooned, nagu näiteks turutingimused, kaasati õiglase väärtuse hindamisse;

b) perioodi jooksul võimaldatud ülejäänud omakapitaliinstrumentide (välja arvatud aktsiaoptsioonide) kohta nende omakapitaliinstrumentide hulk ja kaalutud keskmine õiglane väärtus hindamiskuupäeval ning informatsioon selle kohta, kuidas see õiglane väärtus leiti, sealhulgas:

i) kui õiglast väärtust ei hinnatud vaadeldava turu hindade baasil, siis kuidas see tuletati;

ii) kas ja kuidas eeldatavad dividendid kaasati õiglase väärtuse hindamisse ja

iii) kas ja kuidas kaasati mis tahes muud võimaldatavate omakapitaliinstrumentide tunnusjooned õiglase väärtuse hindamisse;

c) aktsiapõhiste maksete kokkulepete kohta, mida perioodi jooksul muudeti:

i) nende muutuste selgitused;

ii) võimaldatav lisanduv õiglane väärtus (nende muutuste tulemusena) ja

iii) võimaluse korral informatsioon selle kohta, kuidas võimaldatavat lisanduvat õiglast väärtust hinnati kooskõlas punktides a ja b toodud nõuetega.

48 Kui (majandus)üksus on hinnanud sellel perioodil saadud kaupade ja teenuste õiglast väärtust otseselt, siis avalikustab (majandus)üksus, kuidas see õiglane väärtus tuletati, nt kas õiglane väärtus hinnati lähtudes nende kaupade ja teenuste turuhinnast.

49 Kui (majandus)üksus on vaidlustanud paragrahvis 13 toodud eelduse, tuleb see asjaolu avalikustada ning avalikustada, miks eeldus vaidlustati.

50 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruande kasutajatel mõista selle perioodi aktsiapõhiste maksetehingute mõju (majandus)üksuse kasumile või kahjumile ning tema finantsseisundile.

▼B

51 Et toetada paragrahvi 50 eesmärki, avalikustab (majandus)üksus vähemalt järgmise:

a) perioodil kajastatud kulude summa, mis tekkis aktsiapõhistest maksetehingutest, mille tulemusena saadud kaubad ja teenused ei kvalifitseerunud kajastamiseks varadena, ja seega kajastati kohe kuludena, sealhulgas avalikustatakse eraldi see osa kulude summast, mis tekkis tehingutest, mida kajastati kui omakapitaliga arveldatavat aktsiapõhist maksetehingut;

b) aktsiapõhisest maksetehingust tekkinud kohustised:

i) ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus perioodi lõpus ja

ii) tegelik väärtus perioodi lõpus kohustiste osas, milles vastaspoole õigused rahale või teistele varadele anti perioodi lõpu seisuga üle (nt üle antud aktsiahinna tõusust tulenevad õigused).

52 Kui käesoleva IFRS-iga nõutud informatsiooni avalikustamise nõuetest ei piisa paragrahvides 44, 46 ja 50 esitatud põhimõtete täitmiseks, siis avalikustab (majandus)üksus täiendavalt vastava informatsiooni.

ÜLEMINEKUSÄTTED

53 Omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhise maksetehingu puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i aktsiate, aktsiaoptsioonide või teise omakapitaliinstrumendi võimaldamise puhul, mis olid võimaldatud pärast 2002. aasta 7. novembrit ja mida polnud veel enne käesoleva IFRS-i jõustumise hetkeks üle antud.

54 (Majandus)üksusel soovitatakse, kuid ei nõuta rakendada käesolevat IFRS-i teiste omakapitaliinstrumentide võimaldamise korral, kui (majandus)üksus on avalikult teada andnud selliste omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse hindamiskuupäeva seisuga.

55 Nende võimaldatavate omakapitaliinstrumentide puhul, millele käesolev IFRS rakendub, korrigeerib (majandus)üksus võrdlusandmeid ja kui võimalik, siis ka varasema perioodi kohta esitatud jaotamata kasumi algsaldot.

56 Omakapitaliinstrumentide võimaldamisel, mille puhul käesolevat standardit ei rakendata (nt omakapitaliinstrumendid, mida on võimaldatud enne 2002. aasta 7. novembrit), avalikustab (majandus)üksus sellest hoolimata paragrahvides 44 ja 45 nõutud informatsiooni.

57 Kui pärast standardi jõustumist (majandus)üksus muudab omakapitaliinstrumentide võimaldamise tingimusi sellisteks, mille puhul käesolevat IFRS-i ei rakendata, siis sellest hoolimata rakendab (majandus)üksus selliste muudatuste kajastamisel paragrahve 26–29.

▼B

58 Käesoleva standardi jõustumise hetkel eksisteerivate aktsiapõhiste maksetehingutega kaasnevate kohustiste puhul rakendab (majandus)üksus käesolevat IFRS-i tagasiulatuvalt. Nende kohustiste puhul korrigeerib (majandus)üksus võrdlusinformatsiooni, sealhulgas varaseima esitatud perioodi jaotamata kasumi algsaldot, mille kohta võrreldav informatsioon on esitatud, välja arvatud see, et (majandus)üksuselt ei nõuta võrreldava informatsiooni avaldamist ulatuseni, milles see informatsioon seostub 2002. aasta 7. novembrist varasema perioodiga.

59 (Majandus)üksust julgustatakse, kuid temalt ei nõuta käesoleva IFRS-i tagasiulatuvat rakendamist teiste aktsiapõhistest makseülekannetest tekkinud kohustiste puhul, näiteks kohustiste puhul, mis arveldati võrreldava informatsiooni esitamise perioodi jooksul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

60 (Majandus)üksus rakendab käesolevat standardit 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab seda standardit enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M22

61 IFRS 3 (parandatud 2008) ja 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendused* muutsid paragrahvi 5. (Majandus)-üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse neid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M2

62 (Majandus)üksus rakendab järgmisi muudatusi tagasiulatuvalt 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeperioodide puhul:

a) paragrahvis 21A toodud nõuded omandi mitteüleandmise tingimuste käsitlemise kohta;

b) lisas A toodud muudetud mõisted „kuuluvus” ja „omandi üleandmise tingimused”;

c) paragrahvides 28 ja 28A toodud muudatused tühistamiste kohta.

Varasem kohaldamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab neid muudatusi enne 1. jaanuari 2009 algavate perioodide puhul, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M23

63 Aruandeaastatel, mis algavad 1. jaanuaril 2010 või hiljem, rakendab (majandus)üksus tagasiulatuvalt järgmisi muudatusi, mis tehti 2009. aasta juunis avaldatud dokumendis *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud*, võttes arvesse paragrahvides 53–59 esitatud üleminekusätteid ja järgides IAS 8 *Arvestusmeetodid, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*:

a) kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestuses paragrahvi 2 muudatus, paragrahvi 3 kehtetuks tunnistamine ning paragrahvide 3A ja 43A–43D lisamine ning lisas B paragrahvide B45, B47, B50, B54, B56–B58 ja B60 lisamine;

▼M23

b) lisa A järgmised muudetud mõisted:

— rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing,

— aktsiapõhise makse kokkulepe, ja

— aktsiapõhine maksetehing.

Kui tagasiulatuvalt rakendamiseks vajalikku teavet ei ole, kajastab (majandus)üksus oma konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes kontserni konsolideeritud finantsaruannetes varem kajastatud summad. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust enne 1. jaanuari 2010 algava aruandeperioodi suhtes, peab ta selle asjaolu avalikustama.

TÕLGENDUSTE TAGASIVÕTMINE

64 2009. aasta juunis avaldatud dokument *Kontserni rahas arveldatavad aktsiapõhised maksetehingud* asendatakse IFRIC 8 *IFRS 2 rakendusala* ja IFRIC 11 *IFRS 2 – Tehingud kontserni- ja omaaktsiatega*. Nimetatud dokumendiga tehtud muudatused hõlmasid IFRIC 8 ja IFRIC 11 varasemaid nõudeid järgmiselt:

a) muudetud paragrahv 2 ja lisatud paragrahv 13A seoses nende tehingute arvestusega, mille korral (majandus)üksus ei suuda konkreetselt tuvastada mõnda või kõiki saadud kaupu või teenuseid. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. mail 2006 või hiljem;

b) lisas B lisatud paragrahvid B46, B48, B49, B51–B53, B55, B59 ja B61 seoses kontserni (majandus)üksuste vaheliste tehingute arvestusega. Nimetatud nõudeid kohaldati aruandeaastate suhtes, mis algasid 1. märts 2007 või hiljem;

Nimetatud nõudeid rakendati tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8 nõuetega ja vastavalt IFRS 2 üleminekusätetele.

▼B

Lisa A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

▼M23

Rahas arveldatav aktsiapõhine maksetehing	**Aktsiapõhine maksetehing**, millega (majandus)üksus omandab kaupu või teenuseid, võttes sellega kohustise kanda nende toodete tarnijale või teenuste osutajale selle eest raha või teisi varasid summades, mis baseeruvad (majandus)üksuse või kontserni muu majandus(üksuse) **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel).

▼B

Töötajad ja teised, kes pakuvad samalaadseid teenuseid	Üksikisikud, kes osutavad (majandus)üksusele personaalset teenust ja kas a) neid üksikisikuid käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, b) üksikisikud töötavad (majandus)üksuse juhtimise all sama moodi nagu üksikisikud, keda käsitletakse kas juriidilises või maksustamise seisukohalt töötajatena, või c) nende poolt osutatud teenused on sarnased nendele, mida osutavad töötajad. Näiteks, see termin hõlmab endas kogu juhtkonda, st. isikud kellel on õigus ja vastutus planeerimis-, juhtimis- ja kontrollimistegevuseks (majandus)üksuses, sealhulgas juhatusse mittekuuluvad direktorid.
Omakapitaliinstrument	Leping, mis tõendab jääkosalust (majandus)üksuse varades pärast kõigi oma kohustiste mahaarvamist ([1]).
Võimaldatav omakapitaliinstrument	Õigus (tingimuslik või tingimusteta) (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse (majandus)üksuse poolt teisele osapoolele **aktsiapõhiste maksete kokkuleppe alusel.**

▼M23

Omakapitaliga arveldatav aktsiapõhine maksetehing	**Aktsiapõhine maksetehing**, millega (majandus)üksus a) saab kaupu või teenuseid vastutasuna (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumentide eest (kaasa arvatud aktsiad või aktsiaoptsioonid), või b) saab kaupu või teenuseid, kuid ei ole kohustatud tehingut nende tarnijaga või osutajaga arveldama.

▼B

Õiglane väärtus	Summa, mille vastu saaks vahetada vara, või arveldada kohustist, või mille vastu saaks teadlike, huvitatud poolte vahel mitteseotud poolte vahelise tehingu käigus vahetada **võimaldatavaid omakapitaliinstrumente**.

([1]) *Raamistik* defineerib kohustist kui (majandus)üksuse kehtivat kohustust, mis on tekkinud möödunud sündmustest, ja mille arveldamine saavutatakse ressursside väljavooluga (majandus)üksusest, mis kehastavad majanduslikku kasu (st. raha või varade väljavoolu (majandus)üksusest).

▼B

Võimaldamise kuupäev	Kuupäev, millal (majandus)üksus ja teine osapool (kaasa arvatud töötaja) lepivad kokku **aktsiapõhise makse kokkuleppes**, mis toimuks siis kui (majandus)üksus ja teine osapool on jõudnud kokkuleppe tingimuste osas ühisele arusaamisele. Võimaldamise kuupäeval annab (majandus)üksus teisele osapoolele õiguse rahale, teistele varadele või ettevõtte **omakapitaliinstrumendile**, mis antakse üle siis kui kindlaks määratud **üleandmistingimused on täidetud**, juhul kui need tingimused olid määratud. Kui see kokkulepe vajab heakskiitu (näiteks ►M5 omanike ◄ poolt), siis on võimaldamise kuupäevaks kuupäev kui see heakskiit on saadud.
Tegelik väärtus	Nende aktsiate, mida vastaspoolel on (tingimuslikult või tingimusteta) õigus märkida või saada, **õiglase väärtuse**, ja hinna vahe (kui on määratud), mida teine pool peab nende aktsiate eest maksma. Näiteks, **aktsiaoptsioonil** täitmishinnaga 15 VÜ-d aktsiale, ([1]) mille **õiglane väärtus** on 20 VÜ-d, on tegelik väärtus 5 VÜ-d.
Turutingimus	Tingimus, mille puhul kas **omakapitaliinstrumendi** täitmishind, üleandmine või kasutamine sõltuvad sellest, mis on ettevõtte **omakapitaliinstrumentide** turuhind, nagu kindlaksmääratud aktsiahinna saavutamine või **aktsiaoptsiooni** kindlaksmääratud **tegeliku väärtuse** summa saavutamine, või kindlaksmääratud eesmärgi saavutamine, mis põhineb ettevõtte **omakapitaliinstrumentide** turuhinnal, mis oleks suhestatud teiste (majandus)üksuste **omakapitaliinstrumentide** turuhindade indeksiga.
Hindamiskuupäev	Kuupäev, millal käesoleva standardi eesmärkidel hinnatakse **võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust**. Tehingutes **töötajate ja teiste sarnase teenuse pakkujatega,** on hindamiskuupäevaks **võimaldamise kuupäev**. Tehinguteks osapooltega kes ei ole töötajad (ja need, kes pakuvad sarnaseid teenuseid) on hindamiskuupäevaks see kuupäev, millal (majandus)üksus omandab kaupu või vastaspool osutab teenuse.
Asendusostu tunnused	Tunnused, mis võimaldavad automaatselt täiendava **aktsiaoptsiooni** kohe, kui optsiooni hoidja kasutab eelnevalt võimaldatud optsiooni realiseerimishinnas pigem ettevõtte aktsiaid kui raha.

([1]) Käesolevas lisas on rahalised summad „valuutaühikutes” (VÜ).

▼B

Asendusostu optsioon — Uus **aktsiaoptsioon**, mis võimaldatakse siis kui aktsiaid kasutatakse selleks, et täita eelneva **aktsiaoptsiooni** realiseerimishinda.

▼M23

Aktsiapõhise makse kokkulepe — (Majandus)üksuse (või kontserni [a]) muu (majandus)üksuse või kontserni mis tahes (majandus)üksuse aktsionäri) ja teise osapoole (kaasa arvatud töötaja) vaheline kokkulepe, mis annab teisele osapoolele õiguse saada

a) kas raha või teisi (majandus)üksuse varasid summades, mis põhinevad (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumentide** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**) hinnal (või väärtusel), või

b) (majandus)üksuse või kontserni muu (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente** (kaasa arvatud aktsiad või **aktsiaoptsioonid**)

tingimusel, et kindlaksmääratud **üleandmistingimused**, kui need on määratud, on täidetud.

([a]) Vastavalt IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* paragrahvile 4 tähendab „kontsern" aruandva (majandus)üksuse üle lõplikku kontrolli omava emaettevõtte seisukohast „emaettevõtet ja tütarettevõtteid".

aktsiapõhine maksetehing — Tehing, mille käigus (majandus)üksus

a) saab kaupade tarnijalt või teenuste osutajalt (sealhulgas töötajalt) **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel kaupu või teenuseid, või

b) võtab kohustuse arveldada tehing kaupade tarnija või teenuste osutajaga **aktsiapõhise makse kokkuleppe** alusel, kui kaupade või teenuste saaja on kontserni muu (majandus)üksus.

▼B

Aktsiaoptsioon — Leping, mis annab omanikule õiguse, kuid mitte kohustuse, nõuda kindlaks määratud perioodil (majandus)üksuse aktsiaid fikseeritud või tuletatud hinna juures täpsustatud ajaks.

▼M2

Kuuluvus	Õiguse saamine. **Aktsiapõhise makse kokkuleppe kohane** vastaspoole õigus saada raha, teisi varasid või (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente** kehtib siis, kui vastaspoole õigus ei sõltu enam mis tahes **üleandmise tingimustele** vastavusest.
Omandi üleandmise tingimused	Tingimused, millega määratakse kindlaks, kas (majandus)üksus saab teenuseid, mis annavad vastaspoolele õiguse saada **aktsiapõhise makse kokkuleppe** raames raha, teisi varasid või (majandus)üksuse **omakapitaliinstrumente**. Omandi üleandmise tingimused on kas teenuste tingimused või tegevustulemusel põhinevad tingimused. Teenuste tingimustega nõutakse vastaspoolelt teenuse osutamist kindlaksmääratud perioodil. Tegevustulemusel põhinevate tingimustega nõutakse vastaspoolelt teenuse osutamist kindlaksmääratud perioodil ja kindlaksmääratud tulemuseesmärkide saavutamist (näiteks (majandus)üksuse kasumi kindlaksmääratud kasv kindlaksmääratud ajaperioodil). Tegevustulemusel põhinev tingimus võib sisaldada **turutingimust**.

▼B

Omandi üleandmisperiood	Periood, mille jooksul kõik **aktsiapõhise makse kokkuleppe tingimused omandi üleandmiseks** peavad olema täidetud.

Lisa B

Rakendusjuhis

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse hindamine

B1 Käesoleva lisa paragrahvid B2–B41 käsitlevad aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglase väärtuse hindamist, keskendudes töötajatele aktsiate või aktsiaoptsioonide võimaldamise tüüpilisematele tunnustele. Seetõttu ei ole see kõikehõlmav. Enamgi veel, kuna allpool käsitletud hindamise küsimused koondavad oma tähelepanu töötajatele võimaldatavatele aktsiatele ja aktsiaoptsioonidele, eeldatakse, et aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglast väärtust hinnatakse võimaldamise kuupäeval. Siiski kehtivad paljud allpool käsitletud hindamisküsimused (nt eeldatava volatiilsuse määramine) ka juhul, kui määratakse aktsiate ja aktsiaoptsioonide õiglast väärtust võimaldamiseks teistele osapooltele kui seda on töötajad, kuupäeval mil (majandus)üksus omandab tooted või vastaspool osutab teenuseid.

▼B

Aktsiad

B2 Töötajatele võimaldatud aktsiate puhul määratakse aktsiate õiglane väärtus lähtudes (majandus)üksuse aktsiate turuhinnast (või hinnangulises turuhinnas, kui (majandus)üksuse aktsiatega ei kaubelda avalikul turul), mida on kohandatud, et võtta arvesse nende aktsiate võimaldamise tingimusi (välja arvatud omandi üleandmise tingimused, mis on eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest kooskõlas paragrahvidega 19–21).

B3 Näiteks kui töötajal ei ole õigust saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis seda asjaolu võetakse võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel arvesse. Sarnaselt, kui aktsiatel on pärast üleandmiskuupäeva loovutamise piirangud, siis see asjaolu võetakse arvesse, kuid ainult ulatuseni, milles üleandmisjärgsed piirangud mõjutavad seda hinda, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad maksaksid selle aktsia eest. Näiteks, kui aktsiatega kaubeldakse aktiivselt mahukal ja likviidsel turul, siis omandi üleandmise järgsel loovutamise keelul võib olla väga väike, kui üldse, mõju hinnale, mida nende aktsiate eest maksaks teadlik, huvitatud turuosaline. Piiranguid loovutamise osas või teisi piiranguid, mis eksisteerivad üleandmisperioodi jooksul, ei võeta võimaldatud aktsiate õiglase väärtuse hindamisel võimaldamise kuupäeval arvesse, kuna need piirangud tulenevad omandi üleandmise tingimustest kooskõlas paragrahvidega 19–21.

Aktsiaoptsioon

B4 Töötajatele aktsiaoptsiooni võimaldamise korral ei ole paljudel juhtudel turuhinnad kättesaadavad, kuna võimaldatud optsiooni tingimused ei vasta kaubeldava optsiooni omale. Kui sarnaste tingimustega kaubeldavat optsiooni ei eksisteeri, siis võimaldatud optsiooni õiglane väärtus tuletatakse optsiooni hinnakujundusmudeli rakendamisega.

B5 (Majandus)üksus võtab arvesse tegureid, mida teadlikud ja huvitatud turul osalejad arvestaksid rakendatava optsiooni hinnamudeli valimisel. Näiteks, paljudel töötajate optsioonil on pikk kehtivusaeg, kasutatavad on need tavaliselt omandi üleandmiskuupäeva ja optsiooni kehtivuse lõppemise vahelise perioodi jooksul, ja tihti kasutatakse neid enne kehtivusaja lõppkuupäeva. Neid tegureid tuleks silmas pidada kui hinnatakse võimaldamise kuupäeval optsiooni õiglast väärtust. Paljudele (majandus)üksuste puhul võib see välistada Black-Scholes-Mertoni mudeli kasutamise, kuna see ei näe ette kasutamist enne optsiooni kehtivuse lõppu ja võib seega eeldatava varase kasutamise mõju peegeldada ebaadekvaatselt. Samuti ei näe see võimalust, et eeldatav volatiilsus ja teised mudeli lähteandmed võiksid muutuda optsiooni kehtivusaja jooksul. Siiski, optsiooni puhul, millel on suhteliselt lühike kehtivusaeg või mis tuleb pärast omandi üleandmisperioodi küllaltki lühikese aja jooksul ära kasutada, ei pruugi need eelpool mainitud tegurid kehtida. Sellisel juhul võib Black-Scholes-Mertoni mudel anda väärtuse, mis on sisuliselt sama kui paindlikuma optsiooni hinnakujundusmudeli puhul.

▼B

B6 Kõik optsiooni hinnakujundusmudelid võtavad miinimumina arvesse järgmisi tegureid:

a) optsiooni täitmishind;

b) optsiooni kehtivusaeg,

c) aluseks olevate aktsiate jooksev hind;

d) aktsia hinna eeldatav kõikumine (volatiilsus);

e) aktsiatest eeldatavad dividendid (kui kohane) ja

f) optsiooni kehtivusaja riskivaba intressimäär.

B7 Samuti võetakse arvesse teisi tegureid, mida teadlikud ja huvitatud osalised hinna määramisel arvestaksid (välja arvatud omandi üleandmise tingimusi ja asendusostu tunnuseid, mis on kooskõlas paragrahvidega 19–22 eemaldatud õiglase väärtuse hindamisest).

B8 Näiteks tavaliselt ei saa töötajale võimaldatud optsiooni kindlaks määratud perioodi jooksul kasutada (nt omandi üleandmisperioodi jooksul või perioodidel, mis on kindlaks määratud väärtpaberi regulatsioonides). Seda tegurit võetakse arvesse kui rakendatav optsiooni hindamise mudel eeldab, et optsiooni saab kasutada millal iganes tema kehtivusaja jooksul. Siiski, kui (majandus)üksus kasutab optsiooni hindamise mudelit, mis hindab optsiooni, mida saab kasutada ainult optsiooni kehtivusaja lõpus, siis ei nõuta mingeid täpsustusi tulenevalt võimatusest kasutada optsiooni ülemineku perioodil (või teistel perioodidel optsiooni kehtivusaja jooksul), kuna mudel eeldab juba, et optsiooni ei saa kasutada nende perioodide jooksul.

B9 Sarnaselt on teine töötaja aktsiaoptsioonile omane tegur optsiooni ennetähtaegse kasutamise võimalus, kuna näiteks optsioon ei ole vabalt loovutatav või kuna töötaja peab töösuhte lõppemisel ära kasutama kõiki talle kuuluvad optsioonid. Eeldatud ennetähtaegse kasutamise mõjusid võetakse arvesse lähtudes paragrahvide B16–B21 käsitlusest.

B10 Tegureid, mida teadlikud huvitatud turul osalejad ei võtaks aktsiaoptsiooni (või teiste omakapitaliinstrumentide) hinna määramisel arvesse, ei arvestata võimaldatud aktsiaoptsioonide (või teiste omakapitaliinstrumentide) õiglase väärtuse hindamisel. Näiteks töötajatele võimaldatud aktsiaoptsioonide puhul ei ole teadlike, huvitatud osaliste poolt läbiviidava hinna määramise puhul olulised tegurid, mis mõjutavad optsiooni ainult üksiku töötaja seisukohast vaadatuna.

▼B

Optsiooni hindamise mudeli lähteandmed

B11 Määrates eeldatavat aluseks olevate aktsiate volatiilsust ja dividende, on eesmärgiks hinnata ootusi, mis oleks kajastunud optsiooni hetke turuhinnas või läbiräägitavas vahetushinnas. Sarnaselt, hinnates töötaja aktsiaoptsioonide ennetähtaegse (optsiooni) kasutamise mõjusid, on eesmärgiks lähendada ootusi, mida võiks võimaldamise kuupäeva seisuga olemasolevale informatsioonile tuginedes väljendada väljapool seisev osaline, kes omab töötajate kasutamise harjumuste kohta detailset informatsiooni.

B12 Tihti on tõenäoliselt suur hulk mõistlikke ootusi tuleviku volatiilsusele, dividendidele ja (optsiooni) kasutamise käitumisele. Kui nii, siis tuleks eeldatav väärtus välja arvutada kaaludes igat summat temaga seotud tõenäolise esinemisulatuse sees.

B13 Üldiselt põhinevad tuleviku ootused kogemustel, mida on modifitseeritud kui tulevik on mõistlikel alustel hinnatud minevikust erinema. Mõningatel juhtudel võivad identifitseeritavad tegurid viidata, et kohandamata mineviku kogemus on suhteliselt vilets tuleviku kogemuse ennustaja. Näiteks, kui kahe selgelt erineva ärivaldkonnaga (majandus)üksus vabaneb sellest, mis oli teisest märkimisväärselt vähem riskantne, siis mineviku volatiilsus ei pruugi olla parim informatsioon, mille alusel panna paika mõistlikud tuleviku ootused.

B14 Teistes tingimustes võib juhtuda, et mineviku informatsioon ei ole kättesaadav. Näiteks, värskelt noteeritud (majandus)üksusel on vähe, kui üldse, mineviku andmeid oma aktsiahinna volatiilsuse kohta. Noteerimata ja värskelt noteeritud ettevõtteid käsitletakse pikemalt allpool.

B15 Kokkuvõttes, (majandus)üksus ei tohiks lihtsalt tugineda ainult mineviku informatsioonile oma hinnangutes volatiilsusele, kasutusharjumustele ja dividendidele ilma, et ta arvestaks, mil määral on mineviku kogemused eeldatavalt mõistlikud tuleviku kogemuste ennustamisel.

Eeldatav ennetähtaegne kasutamine

B16 Töötajad kasutavad aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt mitmetel erinevatel põhjustel. Näiteks on töötaja aktsiaoptsioonid reeglina mitteloovutatavad. See sunnib tihti töötajaid aktsiaoptsiooni ennetähtaegselt kasutama, kuna see on ainus viis, kuidas töötajad saavad neid positsioone likvideerida. Samuti töötajad, kes lõpetavad töölepingu, on tavaliselt kohustatud kasutama iga üleantud optsiooni väga lühikese tähtaja jooksul, sest vastasel juhul aktsiaoptsioonid tühistatakse. See tegur põhjustab töötajate aktsiaoptsiooni ennetähtaegse kasutamise. Teised tegurid, mis põhjustavad ennetähtaegset kasutamist on riski mittetalumine ja inimeste heaolu vähene mitmekesisus.

B17 Meetmed, millega eeldatavad ennetähtaegse kasutamise mõjud arvesse võetakse, sõltuvad sellest, mis tüüpi hinnakujunduse mudelit rakendatakse. Näiteks võib eeldatavat ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta, kasutades optsiooni eeldatava eluea hinnangut (mis töötaja aktsiaoptsiooni puhul on periood võimaldamise kuupäevast kuni kuupäevani, millal eeldatakse, et optsiooni kasutatakse) ühena optsiooni hindamise mudeli lähteandmetest (nt Black-Scholes-Mertoni mudel). Alternatiivina võib ennetähtaegset kasutamist modelleerida binominaalse või sarnase optsiooni hindamise mudelis, mis kasutab lepingulist kehtivusaega ühe lähteandmena.

▼B

B18 Tegurid, mida tuleb ennetähtaegse kasutamise hindamise juures arvestada, on:

a) üleandmisperioodi pikkust, kuna aktsiaoptsioone ei saa tavaliselt kasutada enne üleandmisperioodi lõppu. Siiski, määrates eeldatava ennetähtaegse kasutamise mõju hindamisele põhineb eeldustel, et optsioonid antakse üle. Omandi üleandmistingimuste mõjusid käsitletakse paragrahvides 19–21;

b) sarnaste optsioonide keskmine kestus on minevikus jäänud märkimisväärseks;

c) aluseks olevate aktsiate hind. Kogemused võivad viidata sellele, et töötajad kipuvad optsiooni kasutama, kui aktsiahinnad tõusevad kasutamise hinnaga võrreldes mingile kindlale tasemele;

d) töötajate tasemed organisatsiooni sees. Näiteks kogemused võivad näidata, et kõrgemal astmel olevad töötajad kalduvad optsioone kasutama hiljem, kui madalamal astmel olevad töötajad (käsitletud pikemalt paragrahvis B21);

e) aluseks olevate aktsiate eeldatav volatiilsus. Keskmiselt võivad töötajad kalduda kasutama optsioone, millel aluseks olevate aktsiate volatiilsus on kõrgem kui neil, mille volatiilsus on madalam.

B19 Nagu on märgitud paragrahvis B17, võidakse ennetähtaegset kasutamist arvesse võtta selliselt, et see sisaldub hinnanguna optsiooni eeldatava kestusaja kohta ühe lähteandmena optsiooni hinna mudelis. Töötajate grupile võimaldatud aktsiaoptsiooni kestusaja hindamiseks võib (majandus)üksus selle hinnangu tegemisel tugineda sobivalt kaalutud kogu töötajate grupi eeldataval keskmisel kestusajal või sobivalt kaalutud grupi siseste töötajate alamgruppide keskmisel kestusajal, mis baseeruksid rohkem detailsematel töötajate (optsiooni) kasutamisharjumuste andmetel (pikemalt käsitletud allpool).

B20 Võimaldatud optsioonide jagamine gruppidesse töötajate põhjal, kellel on suhteliselt ühtlased kasutamisharjumused, on tõenäoliselt oluline. Optsiooni väärtus ei ole optsiooni tähtaja lineaarne funktsioon; kui tähtaeg pikeneb, siis väärtuse suurenemise määr väheneb. Näiteks kui kõik teised eeldused on võrdsed, ja kaheaastane optsioon on väärt rohkem kui üheaastane optsioon, ei ole tema väärtus kaks korda nii palju kui üheaastase optsiooni oma. See tähendab, et arvutades optsiooni hinnangulist väärtust üksiku kaalutud keskmise kehtivusaja baasil, mis sisaldab laialdaselt erinevaid individuaalseid kestusaegu võib üle hinnata võimaldatud aktsiaoptsioonide õiglase väärtuse. Eraldades võimaldatud optsioonid üksikutesse gruppidesse, millest igaühel on suhteliselt kitsas kehtivusaegade ulatus, ja lisades need grupi kaalutud keskmisesse kehtivusaega, vähendab seda ülehindamist.

B21 Binominaalse või sarnase mudeli kasutamisel rakenduvad sarnased kaalutlused. Näiteks (majandus)üksuse kogemused optsiooni laialdasel võimaldamisel kõikidel tasemetel töötajatele võivad näidata, et tippjuhid kalduvad oma optsioone hoidma kauem, kui keskmise positsiooniga töötajad ja madalaima positsiooniga töötajad kalduvad oma optsioone kasutama varem, kui kogu ülejäänud grupp. Lisaks, töötajad, kellele soovitatakse või kellelt nõutakse oma töötajate omakapitaliinstrumentide, kaasa arvatud optsioonide, minimaalse

▼B

summa hoidmist, võivad optsioone kasutada keskmiselt hiljem, kui töötajad, kes ei ole sellise lepingu tingimuste subjektiks. Liigitades sellistes situatsioonides optsioonid gruppidesse suhteliselt sarnaste kasutusharjumuste alusel, annab see tulemuseks täpsema hinnangu võimaldatud aktsiaoptsioonide õiglasele väärtusele.

Eeldatud volatiilsus

B22 Eeldatud volatiilsus on ulatuse mõõt, mille piirides perioodi jooksul hind eeldatavalt kõigub. Volatiilsuse mõõt, mida kasutatakse optsiooni hinnakujundusmudelites on aastabaasile viidud aktsia standardhälve pidevast liittulu määrast üle kogu perioodi. Volatiilsust väljendatakse tavaliselt aastastel baasil, mis on võrreldav hoolimata sellest missugust perioodi kalkulatsioonis kasutati, näiteks päev, nädal või kuu.

B23 Aktsia kasumi määr (mis võib olla positiivne või negatiivne) mingiks perioodis mõõdab, kui palju aktsionär on saanud kasu dividendidest ja aktsiahinna kallinemisest (või odavnemisest).

B24 Eeldatud aasta baasile viidud aktsia volatiilsus on ulatus, mille puhul eeldatakse, et aastane koondkasumimäär hinnanguliselt mahub selle sisse umbkaudu kahe kolmandiku osas sellest ajast. Näiteks, kui öelda, et meil on aktsia, mille eeldatud pidev kasumi määr on 12 protsenti ja mille volatiilsus on 30 protsenti, siis see tähendab, et on tõenäone, et aktsia kasumi määr üheks aastaks on –18 protsendi (12 % – 30 %) ja 42 protsendi (12 % + 30 %) vahel umbkaudu kaks kolmandikku ajast. Kui aktsia hind on aasta alguses 100 VÜ-d, ja dividende ei maksta, siis aasta lõpu aktsia hind eeldatakse olema 83,53 VÜ (100 VÜ × $e^{-0,18}$) ja 152,20 VÜ (100 VÜ × $e^{0,42}$) vahel, mis on umbkaudu kaks kolmandikku ajast.

B25 Tegurid, mida tuleb eeldatud volatiilsuse hindamise juures arvestada, on:

a) ettevõtte aktsiate aktsiaoptsioonidega kauplemisest tulenev kõikumine, või teised kauplemised selliste ettevõtte instrumentidega, millel on ka optsiooni tunnused (nagu konverteeritav võlg), sellise olemasolul;

b) mineviku aktsiahinna volatiilsus kõige hiljutisema perioodi jooksul, mis on üldiselt eeldatava optsiooni tähtajaga samaväärne (võttes arvesse optsiooni lepingulist allesjäänud kehtivusaega ja ennetähtaegse kasutamise mõjusid);

c) ajalist pikkust, mille jooksul ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud. Hiljuti noteeritud (majandus)üksustel võib olla mineviku volatiilsus kõrge, kui võrdluseks võtta teised sarnased (majandus)üksused, mis on kauem noteeritud olnud. Põhjalikumaid juhiseid hiljuti noteeritud (majandus)üksustele on käsitletud allpool;

d) volatiilsuse kalduvuseks on pöörduda tagasi oma väärtuse juurde, st pikema ajalisele keskmisele tasemele, ja teised tegurid viitavad sellele, et eeldatav tulevane volatiilsus võib erineda mineviku volatiilsusest. Näiteks, kui ettevõtte aktsia hind oli mingil määratletud perioodil eriti volatiilne, kas läbikukkunud ülevõtmispakkumiste või suure restruktureerimise tõttu, siis seda perioodi võib möödunud aastate keskmise volatiilsuse arvutamisel eirata;

▼B

e) sobivad ja regulaarsete intervallidega tehtavad hinna jälgimised. Hinnajälgimised peaksid perioodist perioodi olema järjekindlad. Näiteks võib (majandus)üksus kasutada iga nädala sulgemishinda või nädala kõrgeimat hinda, kuid ei tohiks mõnedel nädalatel kasutada sulgemishinda ja teistel nädalatel kõrgeimat hinda. Samuti peaksid hinnajälgimised olema kajastatud samades valuutades, kui kasutatav hind.

Hiljuti noteeritud (majandus)üksused

B26 Nagu märgiti paragrahvis B25, peaks (majandus)üksus võtma arvesse aktsiahinna mineviku volatiilsust kõige hiljutisemal perioodil, mis on tavaliselt võrdväärne eeldatava optsiooni tähtajaga. Kui hiljuti noteeritud (majandus)üksusel pole piisavat informatsiooni mineviku volatiilsuse kohta, siis peaks ta sellest hoolimata arvutama mineviku volatiilsuse pikima perioodi põhjal, mille ulatuses on aktsiatega kaubeldud. Samuti võiks ta arvestada sarnaste (majandus)üksuste mineviku volatiilsust, järgides nende tegevuskäigu võrreldavaid perioode. Näiteks (majandus)üksus, mis on olnud noteeritud ainult ühe aasta ja võimaldab optsioone keskmise kehtivusajaga viis aastat, võiks arvestada samas tegevusharus tegutsevate (majandus)üksuste mineviku kõikuvuse trendi ja taset viimase kuue aasta jooksul, mille jooksul nende ettevõtte aktsiatega on avalikult kaubeldud.

Noteerimata (majandus)üksused

B27 Noteerimata (majandus)üksustel ei ole minevikulist informatsiooni, mida hinnata eeldatud volatiilsuse arvutamisel. Mõned tegurid, mida võiks arvestada, on ära toodud allpool.

B28 Mõningatel juhtudel, kui (majandus)üksus emiteerib regulaarselt töötajatele (või teistele osapooltele) aktsiaid või aktsiaoptsioone, võib ta olla nende aktsiate jaoks sisse viinud sisemine turu. Nende aktsiahindade volatiilsust võiks võtta arvesse, kui arvutatakse eeldatavat volatiilsust.

B29 Alternatiivina võib (majandus)üksus võtta arvesse sarnaste noteeritud (majandus)üksuste mineviku või kaudset volatiilsust, mille kohta on kättesaadav aktsiahinna või optsioonihinna informatsioon, et seda kasutada eeldatava volatiilsuse arvutamisel. See võiks olla kohane sellisel juhul kui (majandus)üksus on oma aktsiahindades tuginenud sarnastele noteeritud (majandus)üksustele.

B30 Kui (majandus)üksus ei ole oma aktsiahinna arvutamise hinnangus tuginenud sarnaste noteeritud (majandus)üksuste aktsiahindadele ning on selle asemel kasutanud oma aktsiate hindamiseks teist hindamise meetodit, võiks (majandus)üksus oma eeldatava volatiilsuse arvutada sellest hindamise meetodist lähtuvalt. Näiteks, võib (majandus)üksus hinnata oma aktsiaid netovara või sissetulekute baasil. Ta võiks seega arvestada netovara väärtuse või sissetulekute eeldatavat volatiilsust.

Eeldatavad dividendid

B31 See, kas dividende tuleks võimaldatud aktsiate või optsioonide õiglase väärtuse hindamisel arvesse võtta sõltub sellest, kas vastaspoolel on õigus dividendidele või dividendide ekvivalentidele.

▼B

B32 Näiteks, kui töötajatele on võimaldatud optsioone ja neil on õigus võimaldamise kuupäeva ja kasutamise kuupäeva vahelisel perioodil aluseks olevate aktsiate dividendidele või dividendide ekvivalentidele (mida võidakse maksta kas rahas või vähendades optsiooni kasutushinda), siis võimaldatud optsioonide väärtus tuleks määrata nii, nagu aluseks olevatest aktsiatest dividende ei makstaks, st eeldatavad lähteandmed peaksid dividendide osas võrduma nulliga.

B33 Sarnaselt, kui töötajatele võimaldatud aktsiate arvestuslik õiglane väärtus on hinnatud nii, et töötajal on õigus saada omandi üleandmise perioodi jooksul dividende, siis ei ole tarvis teha eeldatavate dividendide osas mingeid täpsustusi.

B34 Vastupidiselt, kui töötajatel ei ole õigust saada omandi üleandmisperioodi jooksul (või optsioonide puhul enne kasutamist) dividende või dividendide ekvivalente, siis tuleks võimaldamise kuupäeva seisuga aktsiate või optsioonide õiguste hindamisel võtta arvesse eeldatavaid dividende. Kokkuvõtlikult, kui hinnatakse võimaldatud optsiooni õiglast väärtust, siis tuleks optsiooni hinnakujundusmudelisse lisada eeldatav dividend. Kui võimaldatud aktsia õiglane väärtus on hinnatud, tuleks väärtust vähendada üleandmisperioodil eeldatavasti makstavate dividendide nüüdisväärtuse võrra.

B35 Üldiselt nõuavad optsiooni hinnakujundusmudelid dividendide püsiva kasvutempo esitust. Siiski võib mudeleid modifitseerida selliselt, et kasutada püsiva kasvutempo esituse asemel eeldatavaid dividendide summasid. (Majandus)üksus võib kasutada, kas eeldatavat püsivat kasvutempot või eeldatavaid makseid. Kui (majandus)üksus kasutab viimatimainitut, siis peaks ta võtma dividendide suurenemisel arvesse mineviku suundumust. Näiteks, kui ettevõtte poliitika on üldiselt olnud suurendada dividende keskmiselt kolm protsenti aastas, siis ei peaks optsiooni väärtus eeldama fikseeritud dividendi summat kuni optsiooni kehtivusaja lõpuni, välja arvatud juhul kui selliste järelduste toetuseks on tõendeid.

B36 Üldiselt peaksid järeldused eeldatavate dividendide kohta põhinema avalikult kättesaadaval informatsioonil. (Majandus)üksus, mis ei maksa dividende ja millel ei ole ka plaanis seda teha, peaks arvestama, et eeldatavate dividendide püsiv kasvutempo on null. Siiski võidakse areneva (majandus)üksuse puhul, mis pole minevikus dividendide maksnud, eeldada, et dividendide maksmisega alustatakse oma töötajate aktsiaoptsioonide eeldatud kehtivusaja jooksul. Need (majandus)üksused võiksid kasutada keskmist mineviku dividendide püsivat kasvutempot (null) ning mõeldavat dividendide püsivat kasvutempot.

Riskivaba intressimäär

B37 Tavaliselt on riskivaba intressimäär väljendatud püsiva tulukusega, mida käesoleval ajamomendil võimaldavad selle riigi poolt emiteeritud null kupongiintressiga võlakirjad, mille valuutas on kasutushind väljendatud, ja mille järelejäänud kestus võrdub hindamise aluseks oleva optsiooni eeldatava kestusega (tuginedes optsiooni järelejäänud lepingulisele kehtivusajale ning võttes seejuures arvesse eeldatavat ennetähtaegset kasutamist). Võib osutuda vajalikuks kasutada kohast asendust, kui selliseid valitsusepoolseid emissioone ei eksisteeri või

▼B

asjaolud viitavad sellele, et valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenev püsiv tulukus ei ole riskivaba intressimäära esindav (näiteks majanduse kõrge inflatsiooni korral). Samuti tuleks kasutada sobilikku asendust, kui turul osalejad võiksid tavaliselt riskivaba intressimäära määrata kasutades pigem seda asendust kui valitsuse nullkupongivõlakirjade emissioonist tulenevat püsivat tulukust, kui nad hindavad optsiooni õiglast väärtust, mille kehtivusaeg on eeldatavalt võrdne hinnatava optsiooni tähtajaga.

Kapitali struktuuri mõjud

B38 Tavaliselt kirjutavad kaubeldavaid aktsiaoptsioone kolmandad osapooled, mitte (majandus)üksused ise. Kui selliseid aktsiaoptsioone kasutatakse, annab kirjutaja optsiooni omanikule aktsiaid. Need aktsiad saadakse olemasolevatelt ►**M5** omanikelt ◄. Seega pole aktsiaoptsioonide kasutamisel lahjendavat mõju.

B39 Vastukaaluks, kui aktsiaoptsioone kirjutatakse (majandus)üksuse poolt, siis nende aktsiaoptsioonide kasutamisega emiteeritakse uusi aktsiaid (kas emiteeritakse tegelikult või emiteeritakse aineliselt, juhul kui kasutatakse aktsiaid, mis on eelnevalt tagasi ostetud ja omandis hoitud). Teades, et aktsiaid emiteeritakse pigem kasutushinnas kui kasutamise kuupäeval kehtivas turuhinnas, siis see tegelik või potentsiaalne lahjendamine võib vähendada aktsia hinda, nii et optsiooni omanik ei saa kasutamisel sama suurt tulu nagu siis, kui ta kasutaks sarnast kaubeldavat optsiooni, mis ei lahjenda aktsia hinda.

B40 Kas sellel on võimaldatud aktsiaoptsioonidele oluline mõju, sõltub erinevatest teguritest, nagu uute optsioonide kasutamise käigus emiteeritavate aktsiate hulk võrreldes juba emiteeritud aktsiate hulgaga. Samuti, kui turg juba eeldab, et optsioonide võimaldamine toimub, võib turg juba olla potentsiaalse lahjendamise arvestanud võimaldamise kuupäeva aktsia hinda.

B41 Siiski peaks (majandus)üksus arvesse võtma, kas tulevasest aktsiaoptsiooni kasutamisest võib tuleneda lahjendav mõju võimaldamise kuupäeval hinnatud õiglasele väärtusele. Optsiooni hinnakujundusmudeleid võib rakendada nii, et nad võtaksid seda potentsiaalset lahjenemise mõju arvesse.

Modifikatsioonid omakapitaliga arveldatud aktsiapõhise makse kokkulepetele

B42 Paragrahv 27 nõuab, et hoolimata mis tahes tingimuste modifitseerimistest, mille juures need aktsiad võimaldati või mis tahes omakapitaliinstrumentidega arveldamise võimaldamise tühistamistest peaks (majandus)üksus miinimumina kajastama saadud teenused hinnatuna võimaldamise kuupäeval kehtinud omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel, välja arvatud juhul kui omakapitaliinstrumentide üleandmist ei toimu võimaldamise kuupäeval kindlaks määratud omandi üleandmise tingimuste mittetäitmise tõttu (välja arvatud turutingimused). Lisaks kajastab (majandus)üksus modifikatsioonide mõjud, mis suurendavad aktsiapõhise makse kokkuleppe kogu õiglast väärtust või on mõnel muul viisil töötajale kasulikud.

▼B

B43 Selleks, et rakendada paragrahvi 27 nõudmisi:

a) kui modifikatsioon suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust (nt vähendades kasutamise hinda), hinnatuna kohe enne ja pärast modifikatsiooni, siis peaks (majandus)üksus õiglase väärtuse juurdekasvu kajastama saadud teenuste maksumuses, mille eest on võimaldatud omakapitaliinstrumente. Õiglase väärtuse juurdekasv on modifitseerimise päeval hinnatud modifitseeritud omakapitaliinstrumendi ja esialgse omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse vahe. Kui modifitseerimine leiab aset omandi üleandmise perioodil, siis lisaks summale, mis põhineb võimaldamise kuupäeval hinnatud algsete omakapitaliinstrumentide õiglasel väärtusel, mis on kajastatud algse omandi üleandmise järelejäänud perioodi kohta, lisatakse hinnatud summasse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus, mis on kajastatud saadud teenuste eest, alates modifikatsiooni kuupäevast kuni modifitseeritud omakapitaliinstrumentide üleandmise kuupäevani. Kui modifitseerimine leiab aset pärast üleandmiskuupäeva, siis kajastatakse võimaldatud lisanduv õiglane väärtus kohe või üleandmisperioodi jooksul kui töötajalt nõutakse lisaperioodi jooksul teenuste osutamist, et saada tingimusteta nende modifitseeritud omakapitaliinstrumentide omanikuks.

b) sarnaselt, kui modifitseerimine suurendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis (majandus)üksus lisab modifitseerimisel võimaldatud täiendavad omakapitaliinstrumendid modifitseerimise kuupäeval hinnatud õiglases väärtuses summale, mis on hinnatud saadud teenuste eest võimaldatud omakapitaliinstrumentidele kooskõlas punktides a kuni s toodud nõuetega. Näiteks, kui modifikatsioon leiab aset omandi üleandmisperioodi jooksul, siis võimaldatud täiendavate omakapitaliinstrumentide õiglane väärtus lisatakse täiendavalt alates modifitseerimise kuupäevast kuni kuupäevani, mil täiendav omakapitaliinstrument üle antakse, saadud teenuste hulga hinnangusse, mis põhineb esialgsele võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasele väärtusele ja mida kajastatakse järelejäänud üleandmisperioodi jooksul

c) kui (majandus)üksus modifitseerib omandi üleandmistingimusi töötaja kasuks, näiteks lühendades omandi üleandmisperioodi või välistades tegevustulemusel põhineva tingimuse (välja arvatud turutingimused, mille muutused kajastatakse lähtuvalt punktides a), siis (majandus)üksus võtab neid modifitseeritud omandi üleandmistingimusi arvesse kui ta rakendab paragrahvide 19–21 nõudeid.

B44 Kui (majandus)üksus modifitseerib võimaldatud omakapitaliinstrumentide tingimusi selliselt, et see vähendab aktsiapõhise makse kokkuleppe õiglase väärtuse kogusummat, või ei ole mõnel teisel viisil töötajale kasulikud, siis (majandus)üksus jätkab kõigest hoolimata võimaldatud omakapitaliinstrumentide eest talle osutatud teenuste kajastamist nii nagu modifitseerimist poleks aset leidnud (välja arvatud mõne võimaldatud omakapitaliinstrumendi tühistamine, mida kajastatakse kooskõlas paragrahviga 28). Näiteks:

▼B

a) kui modifitseerimine vähendab võimaldatud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtus, mis on hinnatud kohe enne ja pärast modifitseerimist, siis (majandus)üksus ei võta seda õiglase väärtuse vähenemist arvesse ja jätkab saadud teenuse eest vastu antava omakapitaliinstrumendi summa kajastamist lähtudes võimaldamise kuupäeval kehtinud võimaldatud omakapitaliinstrumendi õiglasest väärtusest;

b) kui modifitseerimine vähendab töötajale võimaldatud omakapitaliinstrumentide hulka, siis seda vähenemist kajastatakse lähtudes paragrahvi 28 nõuetest kui selle koguse võimaldamise tühistamist;

c) kui (majandus)üksus muudab omandi üleandmistingimusi selliselt, et need ei ole töötajale kasulikud, näiteks pikendades omandi üleandmisperioodi või muutes või lisades tulemuslikkuse tingimusi (välja arvatud turutingimused, mille muutusi kajastatakse vastavalt punktile a), siis ei võta (majandus)üksus paragrahve 19–21 rakendades neid muudetud omandi üleandmise tingimusi arvesse.

▼M23

Aktsiapõhised maksetehingud kontserni (majandus)üksuste vahel (2009. aasta muudatused)

B45 Paragrahvid 43A–43C käsitlevad kontserni (majandus)üksuste vaheliste aktsiapõhiste maksetehingute arvestust iga (majandus)üksuse konsolideerimata või eraldiseisvates finantsaruannetes. Paragrahvid B46–B61 käsitlevad paragrahvides 43A–43C sätestatud nõuete rakendamist. Nagu märgitud paragrahvis 43D, võivad kontserni (majandus)üksuste vahelised aktsiapõhised maksetehingud toimuda mitmesugustel põhjustel olenevalt asjaoludest ja tingimustest. Seepärast ei ole käesolev käsitlus ammendav ning eeldab, et kui kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus ei ole kohustatud tehingut arveldama, on tehingu näol tegemist emaettevõtte sissemaksena tütarettevõttesse olenemata võimalikest kontsernisisestest tagasimaksekokkulepetest.

B46 Kuigi järgnevas käsitluses keskendutakse tehingutele töötajatega, rakendatakse seda ka samasuguste aktsiapõhiste maksetehingute suhtes, kus kaupade tarnija või teenuste osutaja ei ole (majandus)üksuse töötaja. Emaettevõtte ja tütarettevõtte vahel sõlmitud kokkuleppe kohaselt võib tütarettevõte olla kohustatud maksma emaettevõttele töötajatele võimaldatud omakapitaliinstrumentide eraldamise eest. Allpool esitatud käsitlus ei anna vastust küsimusele, kuidas sellist kontsernisisest maksekokkulepet arvestada.

B47 Kontserni (majandus)üksuste vahelistes aktsiapõhistes maksetehingutes esineb tavaliselt neli küsimust. Arusaadavuse huvides käsitletakse neid küsimusi allpool toodud näidetes emaettevõtte ja tütarettevõtte seisukohalt.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente

B48 Esimene küsimus seisneb selles, kas järgmisi (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumente hõlmavaid tehinguid tuleks käesoleva IFRSi nõuete kohaselt kajastada omakapitaliga või rahas arveldatavatena:

▼**M23**

a) (majandus)üksus tagab oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ja kas valib või on kohustatud töötajate ees kohustuste täitmiseks ostma muult osapoolelt omakapitaliinstrumente (st omaaktsiad); ning

b) (majandus)üksus või tema aktsionärid tagavad oma töötajatele õiguse (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide (nt aktsiaoptsioonid) omandamiseks ning majandus(üksuse) aktsionärid tagavad vajalikud omakapitaliinstrumendid.

B49 (Majandus)üksus arvestab aktsiapõhiseid maksetehinguid, mille puhul ta saab enda omakapitaliinstrumentide eest tasuna teenuseid, arvestuses omakapitaliga arveldatavatena. See kehtib sõltumata asjaolust, kas (majandus)üksus soovib või on sunnitud aktsiapõhise maksetehingu alusel ostma oma kohustuste katteks teiselt osaliselt omakapitaliinstrumente või mitte. See kehtib samuti sõltumata asjaolust, kas:

a) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) tagas(id) töötajatele õiguse omandada (majandus)üksuse omakapitaliinstrumente; või

b) (majandus)üksus ise või selle aktsionär(id) arveldas(id) aktsiapõhise makse kokkuleppe.

B50 Kui aktsionär on kohustatud arveldama tehingu investeerimisobjekti töötajatega, annab ta eeldatavasti vastu mitte enda, vaid investeerimisobjekti omakapitaliinstrumente. Seega, kui investeerimisobjekt on aktsionäriga samas kontsernis, mõõdab aktsionär vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust aktsionäri eraldiseisvates finantsaruannetes vastavalt rahas arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele ja aktsionäri konsolideeritud finantsaruannetes vastavalt omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatele nõuetele.

Aktsiapõhised maksetehingud, mis hõlmavad emaettevõtte omakapitaliinstrumente

B51 Teine küsimus käsitleb aktsiapõhiseid maksetehinguid sama kontserni kahe või enama (majandus)üksuse vahel, mis on seotud kontserni muu (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendiga. Näiteks tagatakse tütarettevõtte töötajatele õigus tütarettevõttele osutatud teenuste eest omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente.

B52 Seepärast käsitletakse teises küsimuses järgmisi aktsiapõhise makse kokkuleppeid:

a) emaettevõte tagab otse tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente: emaettevõttel (mitte tütarettevõttel) on kohustus tagada tütarettevõtte töötajatele omakapitaliinstrumendid; ning

▼M23

b) tütarettevõte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente: tütarettevõttel on kohustus tagada oma töötajatele omakapitaliinstrumendid.

Emaettevõte tagab tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada oma omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt a)

B53 Tütarettevõttel ei ole kohustust anda tütarettevõtte töötajatele emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Seepärast mõõdab tütarettevõte vastavalt paragrahvile 43B töötajatelt saadud teenuseid, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest, ja kajastab omakapitali vastava suurenemise emaettevõtte sissemaksena.

B54 Emaettevõttel on kohustus arveldada tehing tütarettevõtte töötajatega, andes neile emaettevõtte enda omakapitaliinstrumente. Seetõttu mõõdab emaettevõte vastavalt paragrahvile 43C oma kohustust, lähtudes omakapitaliga arveldatavate aktsiapõhiste maksetehingute suhtes rakendatavatest nõuetest.

Tütarettevõte tagab oma töötajatele õiguse omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente (paragrahvi B52 punkt b)

B55 Et tütarettevõte ei vasta kummalegi paragrahvi 43B tingimusele, arvestab ta tehingu töötajatega rahas arveldatava tehinguna. Kõnealust nõuet rakendatakse sõltumata sellest, mil viisil omandab tütarettevõte omakapitaliinstrumendid, et täita kohustusi oma töötajate ees.

Aktsiapõhise makse kokkulepped, mis hõlmavad töötajatele tehtavaid rahas arveldatavaid makseid

B56 Kolmas küsimus seisneb selles, kuidas kaupade tarnijatelt või teenuste osutajatelt (sealhulgas töötajatelt) kaupu või teenuseid saav (majandus)üksus peaks arvestama rahas arveldatavaid aktsiapõhiseid kokkuleppeid, kui (majandus)üksusel endal ei ole kohustust tarnijatele maksta. Näiteks käsitletakse järgmisi kokkuleppeid, mille puhul emaettevõttel (mitte (majandus)üksusel endal) on kohustus teha (majandus)üksuse töötajatele nõutavad rahalised maksed:

a) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide hinnaga;

b) (majandus)üksuse töötajad saavad rahalised maksed, mis on seotud (majandus)üksuse emaettevõtte omakapitaliinstrumentide hinnaga.

B57 Tütarettevõttel ei ole kohustust tehingut töötajatega arveldada. Seetõttu arvestab tütarettevõte töötajatega sooritatud tehingu omakapitaliga arveldatava tehinguna ning kajastab omakapitali vastavat suurenemist emaettevõtte sissemaksena. Seejärel hindab tütarettevõte tehingu maksumuse ümber, võttes arvesse muutusi turuga mitteseotud üleandmistingimustes, mis ei ole vastavalt paragrahvidele 19–21 täidetud. See erineb rahas arveldatava tehingu mõõtmisest kontserni konsolideeritud finantsaruannetes.

▼**M23**

B58 Et emaettevõte on kohustatud tehingu töötajatega arveldama ja tasu on rahas, mõõdab emaettevõte (ja kontsern) kohustust, lähtudes paragrahvis 43C sätestatud nõuetest rahas arveldatavatele aktsiapõhistele maksetehingutele.

Töötajate üleviimine kontserni (majandus)üksuste vahel

B59 Neljas küsimus on seotud kontserni aktsiapõhise makse kokkulepetega, mis hõlmavad kontserni mitme (majandus)üksuse töötajaid. Näiteks emaettevõte võib tagada oma tütarettevõtte töötajatele õiguse omandada enda omakapitaliinstrumente tingimusel, et töötaja jätkab kontsernile teenuste osutamist teatava aja jooksul. Ühe tütarettevõtte töötaja võib omandi üleandmisperioodi jooksul minna üle teise tütarettevõttesse, ilma et see mõjutaks algse aktsiapõhise makse kokkuleppe alusel töötajale antud õigust omandada emaettevõtte omakapitaliinstrumente. Kui tütarettevõtetel ei ole kohustust aktsiapõhist makstehingut oma töötajatega arveldada, kajastavad nad selle omakapitaliga arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõte mõõdab töötajatelt saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumendi õiglase väärtuse alusel selle kuupäeva seisuga, mil emaettevõte algselt tagas õiguse omandada kõnealuseid omakapitaliinstrumente, nagu on määratletud lisas A, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu.

B60 Kui tütarettevõttel on kohustus arveldada tehing töötajatega emaettevõtte omakapitaliinstrumentidega, kajastab tütarettevõte tehingu rahas arveldatava tehinguna. Iga tütarettevõte mõõdab saadud teenuste väärtust omakapitaliinstrumentide õiglase väärtusega tagamise kuupäeval, võttes arvesse igas tütarettevõttes töötatud omandi üleandmisperioodi osakaalu. Peale selle kajastab iga tütarettevõte omakapitaliinstrumentide õiglase väärtuse muutused töötaja igas tütarettevõttes töötamise aja jooksul.

B61 Pärast töökoha vahetamist kontserni (majandus)üksuste piires ei pruugi selline töötaja enam täita muid tingimusi kui lisas A määratletud turutingimus, nt töötaja lahkub töölt kontsernist enne omandi üleandmisperioodi lõppu. Sel juhul, kuna tingimuseks on kontsernis töötamine, korrigeerib iga tütarettevõte vastavalt töötajalt eelnevalt saadud teenuste mahu alusel kajastatud summat paragrahvis 19 sätestatud tingimuste kohaselt. Seega, kui emaettevõtte tagatud õigust omandada omakapitaliinstrumente ei anta üle seoses sellega, et töötaja ei täida muid tingimusi kui turutingimus, ei kajastata kontserni ühegi (majandus)üksuse finantsaruandes ühtegi kõnealuselt töötajalt saadud teenustega seotud summat kumulatiivsel alusel.

▼**M12**

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD IFRS 3

Äriühendused

EESMÄRK

1. Käesoleva IFRSi eesmärk on parandada aruandva (majandus)üksuse poolt oma finantsaruannetes *äriühenduse* ja selle mõjude kohta esitatava teabe asjakohasust, usaldusväärsust ja võrreldavust. Selle saavutamiseks kehtestatakse käesoleva IFRSiga põhimõtted ja nõuded, kuidas *omandaja:*

a) oma finantsaruannetes kajastab ja mõõdab omandatud *eristatavaid* varasid, ülevõetud kohustisi ja *mittekontrollivat osalust omandatavas*;

b) kajastab ja mõõdab äriühenduses omandatud *firmaväärtust* või tulu soodusostust; ja

c) määrab kindlaks, millist teavet avalikustada, et võimaldada finantsaruannete kasutajatel hinnata äriühenduse olemust ja finantsmõjusid.

RAKENDUSALA

2. Käesolevat IFRSi rakendatakse tehingu või muu sündmuse suhtes, mis vastab äriühenduse mõistele. Käesolevat IFRSi ei rakendata järgneva suhtes:

a) ühisettevõtmise moodustamine.

b) vara või varaderühma, mis ei moodusta *äri*, omandamine. Sellistel juhtudel omandaja teeb kindlaks ja kajastab omandatud eraldiseisvad eristatavad varad (kaasa arvatud need varad, mis vastavad IAS 38-s *Immateriaalsed varad* esitatud *immateriaalsete varade* mõistele ja kajastamiskriteeriumitele) ja ülevõetud kohustised. Rühma soetusmaksumus jaotatakse eraldiseisvatele eristatavatele varadele ja kohustistele nende suhteliste *õiglaste väärtuste* alusel ostmise kuupäeval. Sellise tehingu või sündmuse tagajärjel ei teki firmaväärtust.

c) ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride vaheline äriühendus (paragrahvides B1–B4 on toodud vastav rakendusjuhis).

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE

3. **(Majandus)üksus määrab kindlaks, kas tehing või muu sündmus on äriühendus, rakendades käesolevas IFRSis esitatud mõistet, mille kohaselt nõutakse, et omandatud varad ja ülevõetud kohustised moodustavad äri. Kui omandatud varad ei ole äri, arvestab aruandev (majandus)üksus tehingut või muud sündmust vara omandamisena. Paragrahvides B5–B12 esitatakse juhised äriühenduse kindlakstegemise ja äri mõiste kohta.**

▼**M12**

OMANDAMISMEETOD

4. **Iga äriühenduse arvestamisel rakendab (majandus)üksus omandamismeetodit.**

5. Omandamismeetodi rakendamine nõuab:

a) omandaja kindlakstegemist;

b) *omandamise kuupäeva* kindlaksmääramist;

c) omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamist ja mõõtmist; ja

d) firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamist ja mõõtmist.

Omandaja kindlakstegemine

6. **Iga äriühenduse puhul tehakse üks ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana.**

7. IAS 27-s *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* toodud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks – (majandus)üksus, mis saavutab *kontrolli* omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IAS 27-s toodud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14-B18 toodud tegureid.

Omandamise kuupäeva kindlaksmääramine

8. Omandaja teeb kindlaks omandamise kuupäeva, milleks on kuupäev, mil ta saavutab kontrolli omandatava üle.

9. Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli omandatava üle, on üldiselt kuupäev, mil omandaja annab juriidiliselt üle tasu, omandab omandatava varad ja võtab üle kohustised – tehingu lõpetamise kuupäev. Kuid omandaja võib saavutada kontrolli tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal või hilisemal kuupäeval. Näiteks omandamise kuupäev eelneb tehingu lõpetamise kuupäevale, kui kirjaliku lepinguga sätestatakse, et omandaja saavutab kontrolli omandatava üle tehingu lõpetamise kuupäevast varasemal kuupäeval. Omandaja arvestab kõiki asjakohaseid fakte ja asjaolusid omandamise kuupäeva kindlakstegemisel.

Omandatud eristatavate varade, ülevõetud kohustiste ja omandatavas mittekontrolliva osaluse kajastamine ja mõõtmine

Kajastamispõhimõte

10. Omandamise kuupäeva seisuga kajastab omandaja firmaväärtusest eraldi omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliva osaluse omandatavas. Omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste kajastamine toimub paragrahvides 11 ja 12 sätestatud tingimuste kohaselt.

▼**M12**

Kajastamistingimused

11. Omandamismeetodi rakendamisel kajastamise tingimustele vastamiseks peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised vastama *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raampõhimõtetes* toodud varade ja kohustiste mõistetele omandamise kuupäeval. Näiteks kulutused, mida omandaja eeldatavasti teeb, kuid ei ole kohustatud tegema tulevikus, et viia ellu oma plaan omandatava tegevuse lõpetamiseks või omandatava töötajatega töösuhte lõpetamiseks või nende ümberpaigutamiseks, ei ole kohustised omandamise kuupäeval. Seetõttu ei kajasta omandaja neid kulutusi omandamismeetodi rakendamisel. Selle asemel kajastab omandaja neid kulutusi ühinemisjärgsetes finantsaruannetes kooskõlas teiste IFRSidega.

12. Lisaks, selleks et vastata kajastamise tingimustele omandamismeetodi rakendamisel, peavad omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised olema osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised *omanikud*) vahetasid äriühenduse tehingus, mitte olema eraldiseisvate tehingute tulemuseks. Omandaja rakendab paragrahvides 51–53 toodud juhiseid, et määrata kindlaks, millised omandatud varad või ülevõetud kohustised on osa omandatava eest antavast vahetusest ja millised, kui neid on, tulenevad eraldiseisvatest tehingutest, mida tuleb arvestada vastavalt nende sisule ja rakendatavatele IFRSidele.

13. Kajastamispõhimõtte ja -tingimuste rakendamine omandaja poolt võib tingida selliste mõnede varade ja kohustiste kajastamise, mida omandatav ei olnud kajastanud eelnevalt varade ja kohustistena oma finantsaruannetes. Näiteks omandaja kajastab omandatud eristatavad immateriaalsed varad, nagu näiteks kaubamärk, patent või kliendisuhe, mida omandatav ei kajastanud varadena oma finantsaruannetes, sest ta töötas need välja (majandus)üksusesiseselt ja kajastas nendega seotud väljaminekud kuludes.

14. Paragrahvides B28–B40 esitatakse juhised kasutusrentide ja immateriaalsete varade kajastamise kohta. Paragrahvides 22–28 määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul sätestatakse käesolevas IFRSis piiratud erandid kajastamispõhimõttest ja –tingimustest.

Äriühenduses omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste liigitamine või määratlemine

15. Omandamise kuupäeval omandaja liigitab või määratleb omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised, nagu on vajalik teiste IFRSide edaspidiseks rakendamiseks. Omandaja teeb sellised liigitamised või määratlemised omandamise kuupäeval eksisteerivate lepinguliste tingimuste, majandustingimuste, oma tegevuspoliitikate või arvestusmeetodite ja muude asjakohaste tingimuste alusel.

16. Mõnedes olukordades nähakse IFRSidega ette erinev arvestus sõltuvalt sellest, kuidas (majandus)üksus liigitab või määratleb teatud vara või kohustist. Omandamise kuupäeval olemasolevate asjaomaste tingimuste alusel omandaja poolt tehtavate liigituste või määratluste näideteks on, kuid mitte ainult:

▼M12

a) teatud finantsvarade ja -kohustiste liigitamine õiglases väärtuses kasumiaruande kaudu kajastatavaks finantsvaraks või -kohustiseks, või müügivalmis või lunastustähtajani hoitavaks finantsvaraks kooskõlas IAS 39-ga *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*;

b) tuletisinstrumendi määratlemine riskimaandamisinstrumendina kooskõlas IAS 39-ga; ja

c) selle hindamine, kas varjatud tuletisinstrument tuleks eraldada põhilepingust kooskõlas IAS 39-ga (mis on „liigitamise" küsimus, nagu käesolevas IFRSis kasutatakse seda mõistet).

17. Käesolevas IFRSis sätestatakse kaks erandit paragrahvis 15 toodud põhimõttest:

a) rendi liigitamine kas kasutusrendiks või kapitalirendiks kooskõlas IAS 17-ga *Rendid*; ja

b) lepingu liigitamine kindlustuslepinguks kooskõlas IFRS 4-ga *Kindlustuslepingud*.

Omandaja liigitab need lepingud lepinguliste tingimuste ja muude tegurite alusel lepingu sõlmimise ajal (või kui lepingu tingimused on muudetud viisil, mis muudaks selle liigitust, siis selle muudatuse kuupäeval, milleks võib olla omandamise kuupäev).

Mõõtmispõhimõte

18. Omandaja mõõdab omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

19. Iga äriühenduse puhul mõõdab omandaja mittekontrolliva osaluse omandatavas kas õiglases väärtuses või omandatava eristatava netovara mittekontrolliva osaluse proportsionaalses osas.

20. Paragrahvides B41–B45 tuuakse juhised teatud eristatavate varade ja omandatavas mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse mõõtmise kohta. Paragrahvides 24–31 määratletakse eristatavate varade ja kohustiste liigid, mis hõlmavad objekte, mille puhul käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid mõõtmispõhimõttest.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

21. Käesolevas IFRSis sätestatakse piiratud erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest. Paragrahvides 22–31 määratletakse nii konkreetsed objektid, mille kohta on erandid sätestatud, kui ka nende erandite olemus. Omandaja arvestab neid objekte rakendades paragrahvides 22–31 toodud nõudeid, millest tulenevalt mõnesid objekte:

a) kajastatakse kas rakendades kajastamistingimusi lisaks paragrahvides 11 ja 12 nimetatutele või rakendades teiste IFRSide nõudeid, mille puhul tulemused erinevad kajastamispõhimõtte ja –tingimuste rakendamisel saadavatest tulemustest.

b) mõõdetakse muus summas kui nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes.

▼**M12**

Erand kajastamispõhimõttest

Tingimuslikud kohustised

22. IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* määratleb tingimusliku kohustise järgmiselt:

a) võimalik möödunud sündmustest tekkinud kohustus, mille olemasolu kinnitab vaid ühe või mitme ebakindla tuleviku sündmuse toimumine või mittetoimumine, mis ei ole täielikult (majandus)üksuse kontrolli all; või

b) eksisteeriv möödunud sündmustest tekkinud kohustus, kuid mida ei ole kajastatud, sest:

i) ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks tuleb loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse; või

ii) kohustuse summat ei saa piisava usaldusväärsusega mõõta.

23. IAS 37-s toodud nõudeid ei rakendata, kui määratakse kindlaks, milliseid tingimuslikke kohustisi kajastada omandamise kuupäeva seisuga. Omandaja kajastab selle asemel omandamise kuupäeva seisuga äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist, kui see on eksisteeriv kohustus, mis tuleneb möödunud sündmustest ja selle õiglast väärtust saab mõõta usaldusväärselt. Seega vastupidiselt IAS 37-le kajastab omandaja äriühenduses ülevõetud tingimuslikku kohustist omandamise kuupäeval ka siis, kui ei ole tõenäoline, et kohustuse arveldamiseks on vaja loovutada majanduslikku kasu sisaldavaid ressursse. Paragrahvis 56 sätestatakse juhised tingimuslike kohustiste edaspidise arvestamise kohta.

Erandid kajastamis- ja mõõtmispõhimõtetest

Tulumaks

24. Omandaja kajastab ja mõõdab edasilükkunud tulumaksu vara või kohustist, mis tuleneb äriühenduses omandatud varadest ja ülevõetud kohustistest kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

25. Omandaja arvestab omandatava ajutiste erinevuste ja edasikandmiste potentsiaalset maksumõju, mis eksisteerib omandamise kuupäeval või tuleneb omandamise tagajärjel kooskõlas IAS 12-ga.

Hüvitised töötajatele

26. Omandaja kajastab ja mõõdab kohustist (või vara selle olemasolu korral), mis on seotud omandatava töötajate hüvitiste kokkulepetega, kooskõlas IAS 19-ga *Hüvitised töötajatele*.

Hüvitusvarad

27. Äriühenduses võib müüja lepingu alusel hüvitada omandajale kõikide või osade teatud varade või kohustistega seotud võimaliku sündmuse või ebakindluse tagajärje. Näiteks võib müüja hüvitada omandajale kahjud, mis ületavad määratletud summat, seoses võimalikust sündmusest tuleneva kohustisega; teisisõnu, müüja tagab, et omandaja kohustis ei ületa määratletud summat. Selle tulemusena saab omandaja hüvitusvara. Omandaja kajastab hüvitatava objektiga samaaegselt

▼**M12**

hüvitusvara, mis on mõõdetud samal alusel kui hüvitatav objekt, arvestades vajadust väärtuse allahindluse järele ebatõenäoliselt laekuvate summade osas. Seetõttu, kui hüvitamine on seotud vara või kohustisega, mida kajastatakse omandamise kuupäeval ja mõõdetakse selle omandamise kuupäeva õiglases väärtuses, kajastab omandaja hüvitusvara omandamise kuupäeval ja mõõdetuna omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Õiglases väärtuses mõõdetud hüvitusvara puhul sisaldub mõju, mis tuleneb laekuvuse tõenäosuse hinnanguga seotud ebakindlusest edaspidiste rahavoogude kohta, õiglase väärtuse mõõtmistulemuses ja eraldi väärtuse allahindlus ei ole vajalik (paragrahvis B41 sätestatakse vastav rakendusjuhis).

28. Teatud asjaolude korral võib hüvitamine puudutada vara või kohustist, mis on erand kajastamis- või mõõtmispõhimõtetest. Näiteks võib hüvitamine puudutada tingimuslikku kohustist, mida ei ole kajastatud omandamise kuupäeval, sest selle õiglast väärtust ei saa mõõta usaldusväärselt sellel kuupäeval. Alternatiivselt võib hüvitamine puudutada näiteks sellist vara või kohustist, mis tuleneb töötajate hüvitisest, mida mõõdetakse muul alusel kui omandamise kuupäeva õiglases väärtuses. Nende asjaolude korral kajastatakse ja mõõdetakse hüvitusvara, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas hüvitatud objekti mõõtmisel kasutatud eeldustega, arvestades juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta ja hüvitatud summa mis tahes lepingulisi piiranguid. Paragrahvis 57 sätestatakse juhised hüvitusvara edaspidise arvestamise kohta.

Erandid mõõtmispõhimõttest

Tagasiomandatud õigused

29. Omandaja mõõdab immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õiguse väärtust seotud lepingu allesjäänud lepingulise tähtaja alusel, olenemata sellest, kas turul osalejad võtaksid arvesse potentsiaalset lepingu pikendamist selle õiglase väärtuse kindlaksmääramisel. Paragrahvides B35 ja B36 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Aktsiapõhiste maksetena antavad hüved

30. Omandaja mõõdab kohustise või omakapitaliinstrumendi, mis on seotud omandatava aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede asendamisega omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvedega, kooskõlas IFRS 2-s A*ktsiapõhine makse* toodud meetodiga. (Käesolev IFRS viitab selle meetodi tulemusele kui hüve „turupõhisele mõõtmistulemusele”.)

Müügiks hoitavad varad

31. Omandaja mõõdab omandatud põhivara (või müügigruppi), mis on liigitatud müügiks hoitavaks omandamise kuupäeval kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad* õiglases väärtuses, millest on mahaarvatud müügikulutused kooskõlas selle standardi paragrahvidega 15–18.

▼M12

Firmaväärtuse ja soodusostust saadud tulu kajastamine ja mõõtmine

32. Omandaja kajastab firmaväärtust omandamise kuupäeva seisuga ja mõõdetuna vahena, mille võrra allpool toodud punkt a ületab punkti b:

a) alljärgnevate alapunktide kogusumma:

i) üleantud tasu, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt ja mis üldiselt peab olema omandamise kuupäeva õiglases väärtuses (vt paragrahv 37);

ii) iga mittekontrolliva osaluse summa omandatavas, mis on mõõdetud kooskõlas käesoleva IFRSiga; ja

iii) etappidena toimuva äriühenduse puhul (vt paragrahvid 41 ja 42) omandajale eelnevalt omandatavas kuulunud *omakapitali osaluse* õiglane väärtus omandamise kuupäeva seisuga.

b) omandatud eristatavate varade ja ülevõetud kohustiste omandamise kuupäeva netosumma, mis on mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.

33. Äriühenduses, kus omandaja ja omandatav (või selle endised omanikud) vahetavad ainult omakapitali osalusi, võib omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus olla usaldusväärsemalt mõõdetav kui omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglane väärtus. Sellisel juhul määrab omandaja firmaväärtuse summa kindlaks, kasutades üleantud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Selleks, et määrata kindlaks firmaväärtuse summa äriühenduses, milles tasu üle ei anta, kasutab omandaja talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglast väärtust, mis on määratud kindlaks kasutades hindamistehnikat üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel (paragrahvi 32 punkti a alapunkt i). Paragrahvides B46–B49 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Soodusostud

34. Mõnikord sooritab omandaja soodusostu, mis on äriühendus, milles paragrahvi 32 punktis b toodud summa ületab paragrahvi 32 punktis a nimetatud summade kogusumma. Kui see vahe jääb alles pärast paragrahvis 36 toodud nõuete rakendamist, kajastab omandaja tekkinud tulu kasumiaruandes omandamise kuupäeval. Tulu omistatakse omandajale.

35. Soodusost võib esineda näiteks äriühenduses, mis on sundmüük, mille korral müüja tegutseb sunni all. Kuid paragrahvides 22–31 käsitletud teatud objektide kajastamise või mõõtmise eranditest võib samuti tuleneda soodusostult kajastatav tulu (või kajastatava tulu summa muutus).

▼**M12**

36. Enne tulu kajastamist soodusostult hindab omandaja uuesti, kas ta on õigesti kindlaks teinud kõik omandatud varad ja kõik ülevõetud kohustised ning kajastab sellise ülevaatuse käigus kindlakstehtud täiendavad varad või kohustised. Seejärel vaatab omandaja üle protseduurid, mida kasutati käesoleva IFRSi kohaselt kajastatavate summade mõõtmiseks omandamise kuupäeval kõikide alljärgnevalt loetletute suhtes:

a) omandatud eristatavad varad ja ülevõetud kohustised;

b) olemasolu korral mittekontrolliv osalus omandatavas;

c) etappidena toimuva äriühenduse puhul, omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja

d) üleantud tasu.

Käesoleva ülevaate eesmärk on tagada, et mõõtmistel võetaks asjakohaselt arvesse kogu olemasolev teave omandamise kuupäeva seisuga.

Üleantud tasu

37. Äriühenduses üleantud tasu mõõdetakse õiglases väärtuses, mis arvutatakse omandaja poolt üleantud varade, omandaja kohustiste omandatava endiste omanike ees ja omandaja poolt emiteeritud omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglaste väärtuste summana. (Kuid omandaja aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede mis tahes osa, mis vahetatakse omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu ja mis sisaldub äriühenduses üleantud tasus, mõõdetakse pigem kooskõlas paragrahviga 30 kui õiglases väärtuses.) Näideteks tasu võimalikest vormidest on raha, muud varad, omandaja äri või tütarettevõte, *tingimuslik tasu*, liht- või eelisomakapitaliinstrumendid, optsioonid, ostutähed ja *ühisomanduses olevate (majandus)üksuste* liikmete osalused.

38. Üleantud tasu võib sisaldada omandaja varasid või kohustusi, mille bilansiline (jääk)maksumus erineb nende õiglastest väärtustest omandamise kuupäeval (näiteks omandaja mitterahalised varad või äri). Sellisel juhul mõõdab omandaja üleantud varad või kohustised ümber nende õiglastesse väärtustesse omandamise kuupäeva seisuga ja kajastab tulenevad kasumid või kahjumid (olemasolu korral) kasumiaruandes. Kuid mõnikord jäävad üleantud varad või kohustised pärast äriühendust ühinenud (majandus)üksusesse (näiteks seetõttu, et varad või kohustised anti üle omandatavale, mitte selle endistele omanikele) ja seega säilitab omandaja kontrolli nende üle. Sellises olukorras mõõdab omandaja neid varasid ja kohustusi nende bilansilises (jääk)maksumuses vahetult enne omandamise kuupäeva ning ei kajasta tema poolt enne ja pärast äriühendust kontrollitavatelt varadelt või kohustistelt tulenevat kasumit või kahjumit kasumiaruandes.

Tingimuslik tasu

39. Omandaja poolt omandatava eest üleantav tasu sisaldab vara või kohustist, mis tuleneb tingimusliku tasu kokkuleppest (vt paragrahv 37). Omandaja kajastab tingimusliku tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtuse omandatava eest üleantud tasu osana.

▼M12

40. Omandaja liigitab tingimusliku tasu maksmise kohustuse kohustise või omakapitalina kooskõlas IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine* paragrahvis 11 või teistes rakendatavates IFRSides toodud omakapitaliinstrumendi ja finantskohustise mõistetega. Omandaja liigitab varana õiguse tagasi saada eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud. Paragrahvis 58 sätestatakse juhised tingimusliku tasu edaspidise arvestamise kohta.

Täiendavad juhised omandamismeetodi rakendamiseks teatud liiki äriühenduste suhtes

Äriühenduse toimumine etappidena

41. Omandaja saavutab mõnikord kontrolli omandatava üle, milles ta omas omakapitali osalust, vahetult enne omandamise kuupäeva. Näiteks 31. detsembril 20X1 kuulub (majandus)üksusele A 35 protsenti mittekontrollivat omakapitali osalust (majandus)üksuses B. Sellel kuupäeval ostab (majandus)üksus A täiendava 40 protsendilise osaluse (majandus)üksuses B, mis annab talle kontrolli (majandus)üksuse B üle. Käesolevas IFRSis viidatakse sellisele tehingule kui äriühenduse toimumisele etappidena, mida mõnikord nimetatakse ka etapiviisiliseks omandamiseks.

42. Etappidena toimuva äriühenduse puhul mõõdab omandaja talle eelnevalt omandatavas kuulunud omakapitali osaluse ümber selle omandamise kuupäeva õiglasesse väärtusesse ja kajastab tuleneva kasumi või kahjumi (olemasolu korral) kasumiaruandes. Eelnevatel aruandeperioodidel võib omandaja olla kajastanud muus koondkasumis muutusi talle omandatavas kuuluva omakapitali osaluse väärtuses (näiteks seetõttu, et investeering liigitati müügivalmis finantsvaraks). Sellisel juhul muus koondkasumis kajastatud summa kajastatakse samal alusel, nagu oleks nõutav siis, kui omandaja oleks otseselt võõrandanud talle eelnevalt kuulunud omakapitali osaluse.

Ilma tasu üleandmiseta toimunud äriühendus

43. Omandaja omandab mõnikord kontrolli omandatava üle ilma tasu üle andmata. Selliste ühenduste suhtes rakendub äriühenduse arvestamise omandamismeetod. Sellisteks asjaoludeks on:

a) Omandatav ostab tagasi piisava arvu enda aktsiaid selleks, et olemasolev investor (omandaja) saavutaks kontrolli.

b) Vähemuse vetoõigused aeguvad, mis takistasid varem omandajat kontrollimast omandatavat, milles omandajale kuulus häälteenamus

c) Omandaja ja omandatav lepivad kokku ühendada oma ärid vaid lepingu alusel. Omandaja ei kanna üle mitte mingit tasu omandatavas kontrolli saavutamise eest ja ei oma mitte mingit omakapitali osalust omandatavas omandamise kuupäeval ega ka varem. Näideteks vaid lepingu alusel toimunud äriühendustest on kahe äri ühendamine üheks „stapling” kokkuleppe alusel või kaasnoteeritud äriühingu moodustamine.

▼M12

44. Vaid lepingu alusel toimuvas äriühenduses omistab omandaja omandatava omanikele omandatava netovara summa, mis on kajastatud kooskõlas käesoleva IFRSiga. Teisisõnu, omandatavas teistele osapooltele peale omandaja kuuluvad omakapitali osalused on mittekontrollivad osalused omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes ka juhul, kui selle tulemusena kõik omakapitali osalused omandatavas omistatakse mittekontrollivale osalusele.

Mõõtmisperiood

45. Kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud selle aruandeperioodi lõpuks, mil ühendus toimub, näitab omandaja oma finantsaruannetes esialgsed summad objektide kohta, mille puhul on arvestamine lõpuni viimata. Mõõtmisperioodil korrigeerib omandaja tagasiulatuvalt omandamise kuupäeval kajastatud esialgsed summad, et võtta arvesse uut teavet, mis on saadud omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks mõjutanud selle kuupäeva seisuga kajastatud summade mõõtmist. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja ka täiendavad varad või kohustised, kui saadakse uut teavet omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta ning mis teada olemise korral oleks tinginud nende varade ja kohustiste kajastamise selle kuupäeva seisuga. Mõõtmisperiood lõpeb otsekohe pärast seda, kui omandaja saab teavet, mida ta otsis omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta või kui ta saab teada, et rohkem teavet ei ole võimalik saada. Kuid mõõtmisperiood ei tohi olla pikem kui üks aasta alates omandamise kuupäevast.

46. Mõõtmisperiood on omandamise kuupäevale järgnev periood, mille jooksul omandaja võib korrigeerida äriühenduse kohta kajastatud esialgseid summasid. Mõõtmisperiood annab omandajale piisavalt aega saamaks teavet alljärgnevalt loetletute kindlakstegemiseks ja mõõtmiseks omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas käesoleva IFRSi nõuetega:

a) omandatud eristatavad varad, ülevõetud kohustised ja mittekontrolliv osalus omandatavas;

b) omandatava eest üleantud tasu (või muu summa, mida kasutati firmaväärtuse mõõtmisel);

c) etappidena toimuva äriühenduse puhul omandajale eelnevalt kuulunud omakapitali osalus omandatavas; ja

d) tulenev firmaväärtus või tulu soodusostult.

47. Omandaja võta arvesse kõiki asjakohaseid tegureid selle kindlaksmääramisel, kas pärast omandamise kuupäeva saadud teave peaks tingima kajastatud esialgsete summade korrigeerimise või kas see teave tuleneb pärast omandamise kuupäeva toimunud sündmustest. Asjakohaste tegurite hulka kuulub täiendava teabe saamise kuupäev ja see, kas omandaja saab kindlaks teha põhjuse esialgsete summade

▼M12

muutmiseks. Varsti pärast omandamise kuupäeva saadud teave kajastab tõenäolisemalt omandamise kuupäeval eksisteerinud asjaolusid kui mitu kuud hiljem saadud teave. Välja arvatud juhul, kui selle õiglast väärtust muutnud vahepealse perioodi sündmust on võimalik kindlaks teha, siis näiteks vara müük kolmandale osapoolele varsti pärast omandamise kuupäeva summa eest, mis erineb märkimisväärselt vara sellel kuupäeval kindlaksmääratud esialgsest õiglasest väärtusest, viitab tõenäoliselt veale esialgses summas.

48. Omandaja kajastab suurenemise (vähenemise) eristatava vara (kohustise) kohta kajastatud esialgses summas firmaväärtuse vähenemise (suurenemise) kaudu. Kuid mõõtmisperioodil saadud uus teave võib mõnikord tingida mitme vara või kohustise esialgse summa korrigeerimise. Näiteks võib omandaja olla ülevõtnud kohustise maksta kahjutasu seoses õnnetusega ühes omandatava rajatises, millest osa või kõik kaetakse omandatava vastutuskindlustuse poliisiga. Kui omandaja saab mõõtmisperioodil uut teavet selle kohustise omandamise kuupäeva õiglase väärtuse kohta, saldeeritakse kohustise kohta kajastatud esialgse summa muutusest tulenev firmaväärtuse korrigeerimine (tervikuna või osaliselt) firmaväärtuse vastava korrigeerimisega, mis tuleneb kindlustusandjalt saadava nõude suhtes kajastatud esialgse summa muutusest.

49. Mõõtmisperioodil kajastab omandaja esialgsete summade korrigeerimised nii, nagu oleks äriühenduse arvestamine viidud lõpule omandamise kuupäeval. Seega parandab omandaja võrdlusinformatsiooni finantsaruannetes esitatud eelnevate perioodide kohta vastavalt vajadusele, tehes sealhulgas muudatusi kulumis, amortisatsioonis või muudes tulu mõjudes, mis on kajastatud esmase arvestamise lõpuleviimisel.

50. Pärast mõõtmisperioodi lõppu parandab omandaja äriühenduse arvestamist ainult vea parandamisena kooskõlas IAS 8-ga *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead.*

Äriühenduse tehingu osa kindlaksmääramine

51. Omandajal ja omandataval võib olla eelnevalt eksisteeriv suhe või muu kokkulepe enne äriühenduse läbirääkimiste algust või nad võivad läbirääkimiste ajal sõlmida kokkuleppe, mis on äriühendusest eraldiseisev. Mõlemal juhul teeb omandaja kindlaks summad, mis ei ole osa sellest, mida omandaja ja omandatav (või selle eelmised omanikud) vahetasid äriühenduses, s.o summad, mis ei ole omandatava eest antava vahetuse osaks. Omandaja kajastab omandamismeetodi rakendamisel ainult omandatava eest üleantud tasu ning omandatava eest vahetusena omandatud varad ja ülevõetud kohustised. Eraldiseisvad tehingud arvestatakse kooskõlas asjakohaste IFRSidega.

▼M12

52. Tehing, mis on sõlmitud enne ühendust omandaja poolt või nimel, või pigem peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava (või tema endiste omanike) kasuks, on tõenäoliselt eraldiseisev tehing. Alljärgnevalt on toodud näited eraldiseisvatest tehingutest, mida ei võeta arvesse omandamismeetodi rakendamisel:

a) tehing, millega tegelikult arveldatakse eelnevalt eksisteerinud suhteid omandaja ja omandatava vahel;

b) tehing, millega tasutakse omandatava töötajatele või endistele omanikele tulevaste teenuste eest; ja

c) tehing, millega hüvitatakse omandatavale või selle endistele omanikele omandaja kulude maksmine seoses omandamisega.

Paragrahvides B50–B62 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Omandamisega seotud kulutused

53. Omandamisega seotud kulutused on need kulutused, mida omandaja teeb äriühenduse teostamiseks. Nende kulutuste hulka kuuluvad leidja tasud; nõustamise, õigusabi, arvestuse, hindamise ja muud ametialased või konsultatsiooni tasud; üldised halduskulud, kaasa arvatud (majandus)üksusesisese omandamistega tegeleva osakonna ülalpidamise kulud; ning võla- ja omakapitaliväärtpaberite registreerimise ja emiteerimise kulud. Omandaja arvestab omandamisega seotud kulutusi kuludena perioodidel, mil kulutused tekivad ja teenuseid saadakse, välja arvatud üks erand. Võla- või omakapitaliväärtpaberite emiteerimise kulutused kajastatakse IAS 32 ja IAS 39 kohaselt.

EDASPIDINE MÕÕTMINE JA ARVESTAMINE

54. Üldjuhul edaspidi mõõdab ja arvestab omandaja omandatud varasid, ülevõetud või tekkinud kohustisi ja äriühenduses emiteeritud omakapitaliinstrumente kooskõlas nende objektide suhtes rakendatavate teiste IFRSidega, sõltuvalt nende olemusest. Kuid käesolevas IFRSis sätestatakse juhised järgmiste äriühenduses omandatud varade, ülevõetud või tekkinud kohustiste ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide edaspidise mõõtmise ja arvestamise kohta:

a) tagasiomandatud õigused;

b) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud tingimuslikud kohustised;

c) hüvitusvarad; ja

d) tingimuslik tasu.

Paragrahvis B63 sätestatakse vastav rakendusjuhis.

Tagasiomandatud õigused

55. Immateriaalse varana kajastatud tagasiomandatud õigus amortiseeritakse lepingu, millega vastav õigus anti, allesjäänud kehtivusaja jooksul. Omandaja, kes müüb edaspidi tagasiomandatud õiguse kolmandale osapoolele, võtab immateriaalse vara bilansilise (jääk) maksumuse arvesse müügist saadava kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel.

▼M12

Tingimuslikud kohustised

56. Pärast esmast kajastamist ja kuni kohustise arveldamise, tühistamise või lõppemiseni mõõdab omandaja äriühenduses kajastatud tingimusliku kohustise ühes alljärgnevalt toodud summadest, olenevalt kumb on kõrgem:

a) summa, mida kajastataks kooskõlas IAS 37-ga; ja

b) esmalt kajastatud summa, millest on kohaldatavuse korral maha arvatud kumulatiivne amortisatsioon, mis on kajastatud kooskõlas IAS 18-ga *Tulu*.

See nõue ei kehti lepingute suhtes, mida arvestatakse kooskõlas IAS 39-ga.

Hüvitusvarad

57. Iga järgneva aruandeperioodi lõpus mõõdab omandaja hüvitusvara, mis kajastati omandamise kuupäeval samal alusel kui hüvitatud kohustis või vara, võttes arvesse mis tahes lepingulisi piiranguid selle summa kohta ja hüvitusvara puhul, mida edaspidi ei mõõdeta selle õiglases väärtuses, juhtkonna hinnangut hüvitusvara laekuvuse kohta. Omandaja lõpetab hüvitusvara kajastamise alles siis, kui ta kasseerib vara sisse, müüb selle või kaotab muul viisil õiguse sellele.

Tingimuslik tasu

58. Mõned muutused tingimusliku tasu õiglases väärtuses, mida omandaja kajastab pärast omandamise kuupäeva, võivad tuleneda täiendavast teabest, mida omandaja sai pärast seda kuupäeva omandamise kuupäeval eksisteerinud faktide ja asjaolude kohta. Sellised muutused on mõõtmisperioodi korrigeerimised kooskõlas paragrahvidega 45–49. Kuid mõõtmisperioodi korrigeerimisteks ei ole muutused, mis tulenevad omandamise kuupäeva järgsetest sündmustest, nagu näiteks kasumi eesmärgi täitmine, teatud aktsiahinna saavutamine või olulise tulemuseni jõudmine uurimis- ja arendusprojektis. Omandaja arvestab tingimusliku tasu õiglase väärtuse muutusi, mis ei ole mõõtmisperioodi korrigeerimised, järgmiselt:

a) Omakapitaliks liigitatud tingimuslikku tasu ei mõõdeta ümber ja selle järgnevat arveldamist arvestatakse omakapitalis.

b) Tingimuslik tasu, mis on liigitatud varaks või kohustiseks, mis:

i) on finantsinstrument ja kuulub IAS 39 rakendusalasse, mõõdetakse õiglases väärtuses, kusjuures iga tulenev kasum või kahjum kajastatakse kas kasumiaruandes või muus koondkasumis kooskõlas selle IFRSiga.

ii) ei kuulu IAS 39 rakendusalasse, arvestatakse kooskõlas IAS 37-ga või muu IFRSiga vastavalt rakendatavusele.

AVALIKUSTATAV TEAVE

59. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata järgmiselt toimunud äriühenduse olemust ja finantsmõju:

a) käesoleva aruandeperioodi jooksul; või

▼M12

b) pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist.

60. Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvides B64—B66 sätestatud teabe.

61. Omandaja avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata käesoleval aruandeperioodil kajastatud korrigeerimiste finantsmõjusid, mis on seotud aruandeperioodil või eelnevatel aruandeperioodidel esinenud äriühendustega.

62. Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja paragrahvis B67 määratletud teabe.

63. Kui käesoleva IFRSi ja teiste IFRSide kohaselt avalikustatav teave ei vasta paragrahvides 59 ja 61 sätestatud eesmärkidele, avalikustab omandaja mis tahes täiendava teabe, mis on vajalik nende eesmärkide täitmiseks.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEKUSÄTTED

Jõustumiskuupäev

64. Käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 või hiljem algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).

Üleminekusätted

65. Varasid ja kohustisi, mis tulenevad äriühendustest, mille omandamise kuupäevad eelnesid käesoleva IFRSi rakendamisele, ei korrigeerita käesoleva IFRSi rakendamisel.

66. (Majandus)üksus, nagu näiteks ühisomanduses olev (majandus)üksus, mis ei ole veel rakendanud IFRS 3 ja millel oli üks või mitu äriühendust, mille arvestamisel kasutati ostumeetodit, rakendab paragrahvides B68 ja B69 toodud üleminekusätteid.

Tulumaks

67. Äriühenduste puhul, mille omandamise kuupäev oli enne käesoleva IFRSi rakendamist, rakendab omandaja edasiulatuvalt käesoleva IFRSiga muudetud IAS 12 paragrahvi 68 nõudeid. See tähendab, et omandaja ei korrigeeri varasemate äriühenduste arvestust kajastatud edasilükkunud tulumaksu varade eelnevalt kajastatud muutuste puhul. Kuid alates käesoleva IFRSi rakendamise kuupäevast kajastab omandaja muutused kajastatud edasilükkunud tulumaksu varades korrigeerimisena kasumiaruandes (või kui IAS 12 seda nõuab, kasumiaruande väliselt).

IFRS 3 (2004) TAGASIVÕTMINE

68. Käesoleva IFRSiga asendatakse IFRS 3 *Äriühendused* (välja antud 2004).

▼**M12**

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

omandatav	Äri või ärid, mille üle **omandaja** saavutab **äriühenduses** kontrolli.
omandaja	(Majandus)üksus, mis saavutab kontrolli **omandatava** üle.
omandamise kuupäev	Kuupäev, mil omandaja saavutab kontrolli **omandatava** üle.
äri	Lahutamatu kogum tegevustest ja varadest, mida saab läbi viia ja juhtida eesmärgiga anda tulu dividendidena, madalamaid kulutusi või muud majanduslikku kasu otseselt investoritele või muudele omanikele, liikmetele või osalejatele.
äriühendus	Tehing või muu sündmus, milles **omandaja** saavutab kontrolli ühe või mitme **äri** üle. Tehingud, mida mõnikord nimetatakse „tõelisteks ühinemisteks” või „võrdsete ühinemisteks”, on samuti **äriühendused**, nagu seda mõistet kasutatakse käesolevas IFRSis.
tingimuslik tasu	Tavaliselt **omandaja** kohustus anda täiendavad varad või **omakapitali osalused** üle **omandatava** endistele omanikele osana vahetusest **omandatava** üle **kontrolli** saamise eest, kui määratletud tuleviku sündmused toimuvad või tingimused on täidetud. Kuid tingimuslik tasu võib anda ka **omandajale** õiguse saada tagasi eelnevalt üleantud tasu, kui määratletud tingimused on täidetud.
kontroll	Võime juhtida (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu
omakapitali osalused	Käesolevas IFRSis kasutatakse *omakapitali osaluste* mõistet laiatähenduslikult investorile kuuluvate (majandus)üksuste omandiõiguse osaluste ja **ühisomanduses olevate (majandus)üksuste** omanike, liikmete või osalejate osaluste tähenduses.
õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja sõltumatute osapoolte vahelises tehingus.
firmaväärtus	Vara, mis kujutab tulevikus saadavat majanduslikku kasu **äriühenduses** omandatud muudest varadest, mida ei ole võimalik eraldi kindlaks teha ega eraldiseisvalt kajastada.

▼**M12**

eristatav	Vara on *eristatav*, kui see: a) on kas eraldatav, st seda saab (majandus)üksusest eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada, olenemata sellest, kas (majandus)üksus kavatseb seda teha; või b) tuleneb lepingupõhistest või muudest juriidilistest õigustest, olenemata sellest, kas neid õigusi saab üle anda või (majandus)üksusest või muudest õigustest ja kohustustest eraldada.
immateriaalne vara	Eristatav mitterahaline vara ilma materiaalse vormita.
ühisomanduses olev (majandus)üksus	(Majandus)üksus, mis ei ole investorile kuuluv (majandus)üksus, mis annab dividende, alandab kulutusi või annab muud majanduslikku kasu otse oma **omanikele**, liikmetele või osalejatele. Näiteks ühisomanduses olev kindlustusselts, krediidiühistu ja kooperatiiv on ühisomanduses olevad (majandus)üksused.
mittekontrolliv osalus	Tütarettevõtte omakapital, mis ei ole otse ega kaudselt omistatav emaettevõttele.
omanikud	Käesolevas IFRSis kasutatakse *omanike* mõistet laiatähenduslikult, hõlmates investorile kuuluvate (majandus)üksuste **omakapitali osaluste** omanikke ja **ühisomanduses olevate (majandus)üksuste** omanikke, liikmeid või osalejaid.

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRSi lahutamatu osa.

ÜHISE KONTROLLI ALL OLEVATE (MAJANDUS)ÜKSUSTE ÄRIÜHENDUSED (PARAGRAHVI 2 PUNKTI C RAKENDAMINE)

B1 Käesolev IFRS ei rakendu ühise kontrolli all olevate (majandus)üksuste või äride äriühendusele. Äriühendus, mis hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi või ärisid, on äriühendus, milles lõplik kontroll kõikide ühinevate (majandus)üksuste või äride üle kuulub samale osapoolele või samadele osapooltele nii enne kui pärast äriühendust ja see kontroll ei ole ajutine.

B2 Üksikisikute rühma loetakse (majandus)üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu. Seega äriühendus ei kuulu käesoleva IFRSi rakendusalasse, kui samal üksikisikute rühmal on lepingupõhiste kokkulepete tulemusena lõplik kollektiivne jõud juhtida iga ühineva (majandus)üksuse finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada nende tegevusest kasu ja selline lõplik kollektiivne jõud ei ole ajutine.

▼**M12**

B3 (Majandus)üksust võib kontrollida üksikisik või lepingupõhise kokkuleppe alusel koos tegutsevate üksikisikute rühm, ning see üksikisik või üksikisikute rühm võib mitte olla IFRSide finantsaruandluse nõuete subjektiks. Seetõttu ei pea ühinevad (majandus)üksused olema kajastatud samades konsolideeritud finantsaruannetes selleks, et äriühendust peetaks ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi hõlmavaks ühenduseks.

B4 Mittekontrollivate osaluste ulatus igas ühinevas äriüksuses enne ja pärast äriühendust ei oma tähtsust selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi. Selle kindlaksmääramisel, kas ühendus hõlmab ühise kontrolli all olevaid (majandus)üksusi, ei oma samuti tähtsust asjaolu, et üks ühinevatest (majandus)üksustest on tütarettevõte, mis on jäetud välja konsolideeritud finantsaruannetest.

ÄRIÜHENDUSE KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

B5 Käesolev IFRS määratleb äriühenduse tehingu või muu sündmusena, milles omandaja saavutab kontrolli ühe või mitme äri üle. Omandaja võib saavutada kontrolli omandatava üle mitmel viisil, näiteks:

a) andes üle raha, raha ekvivalente või muid varasid (s.h äri moodustav netovara);

b) võttes kohustusi;

c) emiteerides omakapitali osalusi;

d) andes rohkem kui ühte liiki tasu; või

e) ilma tasu üle andmata, kaasa arvatud vaid lepingu alusel (vt paragrahv 43).

B6 Äriühendus võib olla õiguslikel, maksu- või muudel põhjustel struktureeritud mitmel viisil, sealhulgas, kuid mitte ainult:

a) üks või mitu äri muutuvad omandaja tütarettevõteteks või ühe või mitme äri netovara ühendatakse juriidiliselt omandajasse;

b) üks ühinev (majandus)üksus annab oma netovara või selle omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle teisele ühinevale (majandus)üksusele või selle omanikele;

c) kõik ühinevad (majandus)üksused annavad oma netovara või nende (majandus)üksuste omanikud annavad oma osaluse omakapitalis üle hiljuti moodustatud (majandus)üksusele (mis on mõnikord nimetatud kui „roll-up” või „put-together” tehing); või

d) ühe ühineva (majandus)üksuse endiste omanike rühm saavutab kontrolli ühinenud (majandus)üksuse üle.

▼**M12**

ÄRI MÕISTE (PARAGRAHVI 3 RAKENDAMINE)

B7 Äri koosneb sisenditest ja nende sisendite suhtes rakendatavatest protsessidest, millel on võime luua väljundeid. Kuigi äridel on tavaliselt väljundid, ei ole väljundid nõutavad selleks, et terviklik kogum vastaks äriks liigitamise tingimustele. Äri kolm elementi on määratletud järgmiselt:

a) *Sisend:* Iga majandusressurss, mis loob või millel on võime luua väljundeid, kui selle suhtes rakendatakse ühte või mitut protsessi. Näideteks on põhivarad (kaasa arvatud immateriaalsed varad või põhivarade kasutamise õigused), intellektuaalne omand, võime saada juurdepääsu vajalikele materjalidele või õigustele ja töötajatele.

b) *Protsess:* Mis tahes süsteem, standard, protokoll, konventsioon või eeskiri, mis sisendi või sisendite suhtes rakendamise korral loob või omab võimet luua väljundeid. Näideteks on strateegilise juhtimise protsessid, tööprotsessid ja ressursside juhtimise protsessid. Need protsessid on tavaliselt dokumenteeritud, kuid organiseeritud töötajaskond, kellel on vajalikud oskused ja kogemused vastavalt eeskirjadele ja konventsioonidele, võib tagada vajalikud protsessid, mida saab rakendada sisendite suhtes eesmärgiga luua väljundeid. (Arvestus, arvlemine, palgaarvestus ja muud haldussüsteemid ei ole tavaliselt protsessid, mida kasutatakse väljundite loomiseks.)

c) *Väljund:* Selliste sisendite ja nende suhtes rakendatavate protsesside tulemus, mis annavad või millel on võime anda tulu dividendide, madalamate kulutuste või muu majandusliku kasu näol otseselt investoritele või muudele omanikele, liikmetele või osalejatele.

B8 Määratletud eesmärkidel läbiviimiseks ja juhtimiseks peab tegevuste ja varade terviklikul kogumil olema kaks olulist elementi – sisendid ja nende suhtes rakendatavad protsessid, mida koos kasutatakse või hakatakse kasutama väljundite loomiseks. Kuid äri ei pea sisaldama kõiki sisendeid ega protsesse, mida müüja kasutas selle äri teostamisel, kui turul osalejad suudavad omandada äri ja jätkata väljundite tootmist, näiteks lisades ärisse enda sisendeid ja protsesse.

B9 Äri elementide olemus erineb tööstusharuti ja (majandus)üksuse tegevuste struktuuriti, kaasa arvatud (majandus)üksuse arenguetappide lõikes. Sisseseatud äridel on tihti mitu erinevat liiki sisendeid, protsesse ja väljundeid, samal ajal uutel äridel on tihti vähe sisendeid ja protsesse ning mõnikord ainult üksainus väljund (toode). Peaaegu kõikidel äridel on ka kohustised, kuid äril ei pea olema kohustusi.

B10 Arenguetapis ei pruugi tegevuste ja varade terviklikul kogumil olla väljundeid. Sellisel juhul peaks omandaja kaaluma teisi tegureid, et teha kindlaks, kas see kogum on äri. Need tegurid hõlmavad, sealhulgas, kuid mitte ainult seda, kas kogum:

a) on alustanud plaanitud põhitegevusi;

b) omab töötajaid, intellektuaalset omandit ning teisi väljundeid ja protsesse, mida saaks rakendada nende väljundite suhtes;

▼**M12**

c) järgib plaani toota väljundeid; ja

d) suudab saavutada juurdepääsu klientidele, kes ostavad väljundid ära.

Mitte kõik need tegurid ei pea olema olemas arenguetapis tegevuste ja varade teatud tervikliku kogumi puhul, et vastata äriks liigitamise tingimustele.

B11 Määrates kindlaks, kas tegevuste ja varade teatud kogum on äri, tuleb võtta aluseks see, kas terviklikku kogumit saab läbi viia ja juhtida ärina turul osaleja poolt. Seega, hinnates, kas teatud kogum on äri, ei ole oluline see, kas müüja kasutas kogumit ärina või kas omandaja kavatseb kasutada kogumit ärina.

B12 Vastupidiste tõendite puudumise korral loetakse äriks varade ja tegevuste teatud kogumit, kus esineb firmaväärtus. Kuid äril ei pea olema firmaväärtust.

OMANDAJA KINDLAKSTEGEMINE (PARAGRAHVIDE 6 JA 7 RAKENDAMINE)

B13 IAS 27-s *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* toodud juhiseid kasutatakse omandaja kindlakstegemiseks - (majandus)üksus, mis saavutab kontrolli omandatava üle. Kui äriühendus on toimunud, kuid IAS 27-s toodud juhiste rakendamisest ei nähtu selgelt, milline ühinevatest (majandus)üksustest on omandaja, arvestatakse selle kindlaksmääramisel paragrahvides B14-B18 toodud tegureid.

B14 Äriühenduses, mis on teostatud peamiselt raha või muude varade üleandmisega või kohustiste võtmisega, on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis annab üle raha või muid varasid või võtab kohustisi.

B15 Peamiselt omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses on omandaja tavaliselt (majandus)üksus, mis emiteerib osalusi oma omakapitalis. Kuid mõnedes äriühendustes, mida tavaliselt nimetatakse „pöördomandamiseks”, on emiteeriv (majandus)üksus omandatavaks. Paragrahvides B19-B27 esitatakse juhiseid pöördomandamise arvestamise kohta. Omakapitali osaluste vahetamise teel teostatud äriühenduses omandaja kindlakstegemisel võetakse arvesse ka teisi asjakohaseid fakte ja asjaolusid, kaasa arvatud:

a) *suhtelised hääleõigused ühinenud (majandus)üksuses pärast äriühendust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikud rühmana säilitavad või saavad suurima osa hääleõigustest ühinenud (majandus)üksuses. Selleks et määrata kindlaks, milline omanike rühm säilitab või saab suurima osa hääleõigustest, võtab (majandus)üksus arvesse ebatavaliste või eriliste hääletamiskorralduste ja optsioonide, ostutähtede või vahetatavate võlakirjade olemasolu.

b) *suure häältevähemuse olemasolu ühinenud (majandus)üksuses, kui ühelgi teisel omanikul või organiseeritud omanikerühmal ei ole märkimisväärset hääleõigust* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille ainuomanikule või organiseeritud omanike rühmale kuulub suurim häältevähemus ühinenud (majandus)üksuses.

▼**M12**

c) *ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille omanikel on võime valida või määrata ametisse või kutsuda ametist tagasi enamikku ühinenud (majandus)üksuse valitsemisorgani liikmeid.

d) *ühinenud (majandus)üksuse tippjuhtkonna koosseis* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille (endine) juhtkond domineerib ühinenud (majandus)üksuse juhtkonnas.

e) *omakapitali osaluste vahetamise tingimused* – Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mis maksab ülekurssi üle teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omakapitali osaluste ühinemiseelse õiglase väärtuse.

B16 Omandaja on tavaliselt ühinev (majandus)üksus, mille suhteline suurus (mõõdetuna näiteks varade, tulude või kasumina) on märkimisväärselt suurem teise ühineva (majandus)üksuse või (majandus)üksuste omast.

B17 Enam kui kahte (majandus)üksust hõlmavas äriühenduses võetakse omandaja kindlaksmääramisel muu hulgas arvesse seda, milline ühinevatest (majandus)üksustest algatas ühenduse ja samuti ühinevate (majandus)üksuste suhtelist suurust.

B18 Äriühenduse teostamiseks moodustatud uus (majandus)üksus ei pruugi olla omandaja. Kui uus (majandus)üksus on moodustatud omakapitali osaluste emiteerimiseks eesmärgiga teostada äriühendus, siis tehakse üks enne äriühendust eksisteerinud ühinevatest (majandus)üksustest kindlaks omandajana, rakendades paragrahvides B13–B17 toodud juhiseid. Vastupidiselt sellele võib omandajaks olla uus (majandus)üksus, mis tasuna annab üle raha või muid varasid või võtab kohustusi.

PÖÖRDOMANDAMISED

B19 Pöördomandamine esineb siis, kui väärtpabereid emiteeriv (majandus)üksus (juriidiline omandaja) on tehtud kindlaks omandatavana arvestuse eesmärgil paragrahvides B13–B18 toodud juhiste alusel. Pöördomandamiseks peetava tehingu puhul peab (majandus)üksus, mille omakapitali osalusi omandatakse (juriidiline omandatav), olema omandaja arvestuse eesmärgil. Näiteks esinevad pöördomandamised mõnikord siis, kui tegutsev börsil mittenoteeritud (majandus)üksus soovib saada börsil noteeritud (majandus)üksuseks, kuid ei taha registreerida oma aktsiaid. Selle teostamiseks laseb börsil mittenoteeritud (majandus)üksus börsil noteeritud (majandus)üksusel omandada enda omakapitali osalused börsil noteeritud (majandus)üksuse omakapitali osaluste vastu. Antud näites on börsil noteeritud (majandus)üksus **juriidiline omandaja**, sest ta emiteeris oma omakapitali osalusi ja börsil mittenoteeritud (majandus)üksus on **juriidiline omandatav**, sest tema omakapitali osalust omandati. Kuid paragrahvides B13–B18 toodud juhiste rakendamise tulemusena tehakse kindlaks:

a) börsil noteeritud (majandus)üksus kui **omandatav** arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandatav); ja

b) börsil mittenoteeritud (majandus)üksus kui omandaja arvestuse eesmärgil (arvestuslik omandaja).

▼M12

Arvestuslik omandatav peab vastama äri mõistele selleks, et tehingut arvestataks pöördomandamisena ning rakenduvad kõik käesolevas IFRSis toodud kajastamise ja mõõtmise põhimõtted, kaasa arvatud firmaväärtuse kajastamise nõue.

Üleantud tasu mõõtmine

B20 Pöördomandamise puhul ei väljasta arvestuslik omandaja tavaliselt tasu omandatava eest. Selle asemel emiteerib arvestuslik omandatav tavaliselt aktsiaid arvestusliku omandaja omanikele. Seega arvestusliku omandaja poolt enda osaluse eest arvestuslikus omandatavas üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglane väärtus põhineb omakapitali osaluste arvul, mida juriidiline tütarettevõte oleks pidanud emiteerima, et anda juriidilise emaettevõtte omanikele samasuguse protsendimääraga omakapitali osalus ühinenud (majandus)üksuses, nagu tuleneb pöördomandamisest. Sellisel viisil arvutatud omakapitali osaluste arvu õiglast väärtust saab kasutada omandatava eest üleantud tasu õiglase väärtusena.

Konsolideeritud finantsaruannete koostamine ja esitamine

B21 Pöördomandamise järgselt koostatud konsolideeritud finantsaruanded väljastatakse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) nime all, kuid on lisades kirjeldatud juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) finantsaruannete jätkuna, koos ühe korrigeerimisega, milleks on arvestusliku omandaja juriidilise kapitali tagasiulatuv korrigeerimine, et see kajastaks arvestusliku omandatava juriidilist kapitali. See korrigeerimine on nõutav kajastamaks juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) kapitali. Nendes konsolideeritud finantsaruannetes esitatud võrdlusinformatsioon korrigeeritakse samuti tagasiulatuvalt, et kajastada juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) juriidilist kapitali.

B22 Kuna konsolideeritud finantsaruanded kujutavad juriidilise tütarettevõtte finantsaruannete jätku, välja arvatud selle kapitali struktuuri osas, näitavad konsolideeritud finantsaruanded:

a) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud nende ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses.

b) juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) varasid ja kohustusi, mis on kajastatud ja mõõdetud käesoleva IFRSi kohaselt.

c) juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumit ja muu omakapitali saldosid **enne** äriühendust.

d) konsolideeritud finantsaruannetes emiteeritud omakapitali osalustena kajastatud summat, mis on määratud kindlaks, lisades juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) vahetult enne äriühendust emiteeritud omakapitali osaluse juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) õiglasele väärtusele, mis on määratud kindlaks kooskõlas käesoleva IFRSiga. Kuid omakapitali struktuur (s.o emiteeritud omakapitali osaluste arv ja liik) näitab juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline emaettevõte emiteeris äriühenduse teostamiseks. Seega juriidilise tütarettevõtte

▼M12

(arvestusliku omandaja) omakapitali struktuuri korrigeeritakse, kasutades omandamislepingus kehtestatud asendussuhet, et kajastada pöördomandamisel emiteeritud juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) aktsiate arvu.

e) mittekontrolliva osaluse proportsionaalne osa juriidilise tütarettevõtte (arvestusliku omandaja) jaotamata kasumi ja muu omakapitali osaluste ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes, nagu on kirjeldatud paragrahvides B23 ja B24.

Mittekontrolliv osalus

B23 Pöördomandamise puhul ei pruugi juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) mõned omanikud vahetada oma omakapitali osalusi juriidilise emaettevõtte (arvestusliku omandatava) omakapitali osaluste vastu. Neid omanikke vaadeldakse pöördomandamise järgsetes konsolideeritud finantsaruannetes mittekontrolliva osalusena. See on sellepärast nii, et juriidilise omandatava omanikud, kes ei vaheta enda omakapitali osalusi juriidilise omandaja omakapitali osaluste vastu, omavad osalust ainult juriidilise omandatava tulemustes ja netovaras – mitte ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras. Kuigi juriidiline omandaja on omandatav arvestuse eesmärgil, kuulub seevastu juriidilise omandaja omanikele osalus ühinenud (majandus)üksuse tulemustes ja netovaras.

B24 Juriidilise omandatava varasid ja kohustusi mõõdetakse ja kajastatakse konsolideeritud finantsaruannetes nende ühinemiseelsetes bilansilistes (jääk)maksumustes (vt paragrahvi B22 punkt a). Seega pöördomandamise puhul näitab mittekontrolliv osalus mittekontrollivate aktsionäride proportsionaalset osalust juriidilise omandatava netovara ühinemiseelses bilansilises (jääk)maksumuses ka siis, kui mittekontrollivat osalust muude omandamiste puhul mõõdetakse nende õiglases väärtuses omandamise kuupäeval.

Aktsiakasum

B25 Nagu märgitud paragrahvi B22 punktis d, näitab omakapitali struktuur konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) omakapitali struktuuri, kaasa arvatud omakapitali osalused, mida juriidiline omandaja emiteeris äriühenduse teostamiseks.

B26 Arvutades emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmist arvu (nimetaja aktsiakasumi arvutuses) pöördomandamise toimumise perioodil:

a) emiteeritud lihtaktsiate arvu alates selle perioodi algusest kuni omandamise kuupäevani arvutatakse juriidilise omandatava (arvestusliku omandaja) emiteeritud lihtaktsiate kaalutud keskmise arvu alusel sellel perioodil, korrutades seda ühinemislepingus sätestatud asendussuhtega; ja

b) emiteeritud lihtaktsiate arv alates omandamise kuupäevast kuni selle perioodi lõpuni on juriidilise omandaja (arvestusliku omandatava) emiteeritud lihtaktsiate tegelik arv sellel perioodil.

▼M12

B27 Baasaktsiakasum iga võrdlusperioodi kohta enne omandamise kuupäeva, mis on toodud konsolideeritud finantsaruannetes pärast pöördomandamist, arvutatakse, jagades:

a) juriidilise omandatava lihtaktsionäridele omistatava kasumi või kahjumi igas sellises perioodis

b) juriidilise omandatava emiteeritud lihtaktsiate ajaloolise kaalutud keskmise arvuga, mis on korrutatud omandamislepingus kehtestatud asendussuhtega.

TEATUD OMANDATUD VARADE JA ÜLEVÕETUD KOHUSTISTE KAJASTAMINE (PARAGRAHVIDE 10–13 RAKENDAMINE)

Kasutusrendid

B28 Omandaja ei kajasta sellise kasutusrendiga seotud varasid või kohustusi, kus omandatav on rentnik, välja arvatud juhul, kui paragrahvidega B29 ja B30 on nõutud teisiti.

B29 Omandaja määrab kindlaks, kas iga kasutusrendi tingimused, kus omandatav on rentnik, on soodsad või ebasoodsad. Omandaja kajastab immateriaalse vara, kui kasutusrendi tingimused on soodsad võrreldes turutingimustega ja kohustise, kui tingimused on ebasoodsad võrreldes turutingimustega. Paragrahvis B42 sätestatakse juhised sellises kasutusrendis olevate varade, kus omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmise kohta.

B30 Eristatavat immateriaalset vara võib siduda kasutusrendiga, mida võib tõendada turul osalejate valmisolekuga maksta hinda rendi eest, isegi kui see on turutingimustel. Näiteks väravate rent lennujaamas või jaemüügi pinna rent enimkülastataval kaubandusalal võiks võimaldada sisenemist turule või muud tulevast majanduslikku kasu, mis vastab eristatavateks immateriaalseteks varadeks liigitamise tingimustele, nagu näiteks kliendisuhted. Sellises olukorras kajastab omandaja seotud eristatava(d) immateriaalse(d) vara(d) kooskõlas paragrahviga B31.

Immateriaalsed varad

B31 Omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi eristatavad immateriaalsed varad, mis on omandatud äriühenduses. Immateriaalne vara on eristatav, kui see vastab kas eraldatavuse kriteeriumile või lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile.

B32 Lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile vastav immateriaalne vara on eristatav ka siis, kui vara ei ole üleantav või eraldatav omandatavast või muudest õigustest ja kohustustest. Näiteks:

a) omandatav võtab kasutusrendile tootmisrajatise, mille tingimused on turutingimustega võrreldes soodsad. Rendi tingimustega keelatakse selgesõnaliselt rendi üleandmine (kas müügi või allrendi kaudu). Summa, mille võrra rendi tingimused on soodsad võrreldes hetke turutehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul, on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile, kuigi omandaja ei saa müüa ega muul viisil anda rendilepingut üle.

▼**M12**

b) omandaja omab ja kasutab tuumaelektrijaama. Selle elektrijaama kasutamise luba on immateriaalne vara, mis vastab firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei saa müüa ega anda seda üle eraldi omandatud elektrijaamast. Omandaja võib kajastada tegutsemisloa õiglase väärtuse ja elektrijaama õiglase väärtuse üheainsa varana finantsaruandluse eesmärgil, kui nende varade kasulikud eluead on sarnased.

c) omandatav omab tehnoloogia patenti. Ta on litsentsinud selle patendi teistele nende ainukasutuseks välisturul, saades vastutasuks teatud protsendimäära tulevasest välistulust. Nii tehnoloogia patent kui ka sellega seotud litsentsileping vastavad firmaväärtusest eraldi kajastamise lepingulisele-juriidilisele kriteeriumile ka siis, kui patendi ja sellega seotud litsentsilepingu teineteisest eraldi müümine või vahetamine ei oleks praktiline.

B33 Eraldatavuse kriteerium tähendab seda, et omandatud immateriaalset vara saab omandatavast eraldada või lahutada ning eraldi või koos seotud lepingu, eristatava vara või kohustistega müüa, üle anda, litsentseerida, rentida või vahetada. Immateriaalne vara, mida omandaja suudaks müüa, litsentsida või muul viisil vahetada millegi muu väärtusliku vastu, vastab eraldatavuse kriteeriumile ka siis, kui omandaja ei kavatse seda müüa, litsentsida või muul viisil vahetada. Omandatud immateriaalne vara vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui on tõendeid vahetustehingute kohta antud liiki või sarnast liiki vara puhul, ka siis, kui need tehingud on harvad ja olenemata, kas omandaja on neis kaasatud. Näiteks on klientide ja tellijate nimekirjad sageli litsentsitud ja seega vastavad eraldatavuse kriteeriumile. Isegi juhul, kui omandatav usub, et tema klientide nimekirjadel on teistest klientide nimekirjadest erinevaid tunnuseid, tähendab üldjuhul asjaolu, et klientide nimekirjad on sageli litsentsitud, seda, et klientide nimekiri vastab eraldatavuse kriteeriumile. Kuid äriühenduses omandatud klientide nimekiri ei vastaks eraldatavuse kriteeriumile, kui konfidentsiaalsuse või muude lepingute tingimustega keelatakse (majandus)üksusel müüa, rentida või muul viisil vahetada teavet oma klientide kohta.

B34 Immateriaalne vara, mis ei ole eraldiseisvalt eraldatav omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest, vastab eraldatavuse kriteeriumile, kui see on eraldatav koos vastava lepingu, eristatava vara või kohustisega. Näiteks:

a) turul osalejad vahetavad kohustusi hoiuste näol ja vastavaid immateriaalseid varasid hoiustajasuhete näol jälgitavates vahetustehingutes. Seega peaks omandaja kajastama firmaväärtusest eraldi immateriaalset vara hoiustajasuhete osas.

b) omandatav omab registreeritud kaubamärki ja dokumenteeritud, kuid patentimata tehnilist ekspertiisi, mida kasutatakse kaubamärgiga toote valmistamiseks. Kaubamärgi omandiõiguse üleandmiseks on omanik samuti kohustatud andma üle kõik muu, mis on vajalik uuele omanikule sellise toote või teenuse valmistamiseks, mis ei ole eristatav endise omaniku poolt valmistatud tootest või teenusest. Kuna patentimata tehniline ekspertiis tuleb eraldada omandatavast või ühinenud (majandus)üksusest ja see tuleb müüa vastava kaubamärgi müümisel, vastab see eraldatavuse kriteeriumile.

▼**M12**

Tagasiomandatud õigused

B35 Äriühenduse käigus võib omandaja saada tagasi õiguse, mille ta oli eelnevalt andnud omandatavale omandaja ühe või mitme kajastatud või kajastamata vara kasutamiseks. Selliste õiguste näideteks on õigus kasutada omandaja kaubanime frantsiisilepingu kohaselt või õigus kasutada omandaja tehnoloogiat tehnoloogia litsentsilepingu kohaselt. Tagasiomandatud õigus on eristatav immateriaalne vara, mida omandaja kajastab firmaväärtusest eraldi. Paragrahvis 29 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse mõõtmise kohta ja paragrahvis 55 esitatakse juhised tagasiomandatud õiguse edaspidise arvestamise kohta.

B36 Kui tagasiomandatud õigusele aluseks olevad lepingu tingimused on soodsad või ebasoodsad võrreldes samade või sarnaste objektide hetke turutehingute tingimustega, kajastab omandaja arvelduskasumi või -kahjumi. Paragrahvis B52 sätestatakse juhised selle arvelduskasumi või -kahjumi mõõtmiseks.

Komplekteeritud töötajaskond ja muud objektid, mis ei ole eristatavad

B37 Omandaja liidab firmaväärtusesse omandatud immateriaalse vara, mis ei ole eristatav omandamise kuupäeval, väärtuse. Näiteks võib omandaja omistada väärtust komplekteeritud töötajaskonna olemasolule, mis on olemasolev töötajate kogum, mis võimaldab omandajal jätkata omandatud äri teostamist alates omandamise kuupäevast. Komplekteeritud töötajaskond ei kujuta oskustööjõu intellektuaalset kapitali – (sageli spetsialiseeritud) teadmised ja kogemused, mida omandatava töötajad toovad kaasa oma töökohtadele. Kuna komplekteeritud töötajaskond ei ole eristatav vara, mis on firmaväärtusest eraldi kajastatav, siis sellele omistatud väärtus liidetakse firmaväärtusesse.

B38 Omandaja liidab firmaväärtusesse ka väärtuse, mis on omistatud objektidele, mis ei vasta varana kajastamise tingimustele omandamise kuupäeval. Näiteks võiks omandaja omistada väärtust potentsiaalsetele lepingutele, mille suhtes omandatav peab läbirääkimisi perspektiivsete uute klientidega omandamise kuupäeval. Kuna need potentsiaalsed lepingud ei ole ise varad omandamise kuupäeval, siis ei kajasta omandaja neid firmaväärtusest eraldi. Omandaja ei tohi edaspidi pärast omandamise kuupäeva esinevate sündmuste puhul nende lepingute väärtust firmaväärtusest ümber liigitada. Kuid omandaja peab hindama omandamise järgselt esinevate sündmustega seotud fakte ja asjaolusid, et määrata kindlaks, kas eraldi kajastatav immateriaalne vara eksisteeris omandamise kuupäeval.

B39 Pärast esmast kajastamist arvestab omandaja äriühenduses omandatud immateriaalse vara kooskõlas IAS 38-ga *Immateriaalsed varad*. Kuid nagu on kirjeldatud IAS 38 paragrahvis 3, on mõnede omandatud immateriaalsete varade arvestus pärast esmast kajastamist sätestatud muudes IFRSides.

▼M12

B40 Eristatavuse kriteeriumid määravad kindlaks, kas immateriaalset vara kajastatakse firmaväärtusest eraldi. Kuid need kriteeriumid ei anna juhiseid immateriaalse vara õiglase väärtuse mõõtmiseks ega piira immateriaalse vara õiglase väärtuse hindamisel kasutatud eelduseid. Näiteks võiks omandaja õiglase väärtuse mõõtmisel arvesse võtta eeldusi, mida turul osalejad kaaluksid, nagu näiteks ootused lepingu edaspidise pikendamise kohta. Pikendatud lepingud ei pea ise vastama eristatavuse kriteeriumitele. (Kuid vt paragrahv 29, kus sätestatakse erand õiglase väärtuse mõõtmise põhimõttest tagasiomandatud õiguste puhul, mis on kajastatud äriühenduses.) IAS 38 paragrahvides 36 ja 37 sätestatakse juhised selle kindlaksmääramiseks, kas immateriaalsed varad tuleks ühendada üheksainsaks arvestusühikuks koos teiste immateriaalsete või materiaalsete varadega.

TEATUD ERISTATAVATE VARADE JA OMANDATAVAS MITTEKONTROLLIVA OSALUSE ÕIGLASE VÄÄRTUSE MÕÕTMINE (PARAGRAHVIDE 18 JA 19 RAKENDAMINE)

Ebakindlate rahavoogudega varad (väärtuse allahindlused)

B41 Omandaja ei kajasta omandamise kuupäeva seisuga eraldi väärtuse allahindlust äriühenduses omandatud varade puhul, mis on mõõdetud nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, sest tulevaste rahavoogude ebakindluse mõjud sisalduvad õiglase väärtuse mõõtmistulemuses. Näiteks kuna käesolevas IFRSis nõutakse, et omandaja mõõdaks omandatud nõuded, kaasa arvatud laenud, nende omandamise kuupäeva õiglastes väärtustes, ei kajasta omandaja eraldi väärtuse allahindlust lepinguliste rahavoogude puhul, mille laekumist sellel kuupäeval ei peeta tõenäoliseks.

Kasutusrendile võetavad varad, mille puhul omandatav on rendileandja

B42 Kasutusrendile võetava vara, nagu näiteks hoone või patendi, mille puhul omandatav on rendileandja, omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmisel võtab omandaja arvesse rendi tingimusi. Teisisõnu, omandaja ei kajasta eraldiseisvat vara või kohustist, kui kasutusrendi tingimused on kas soodsad või ebasoodsad võrreldes turutingimustega, nagu paragrahvis B29 nõutakse rendilepingute puhul, kus omandatav on rendilevõtja.

Varad, mida omandaja kavatseb mitte kasutada või kasutada viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turul osalejad neid kasutaksid

B43 Konkurentsi tõttu või muudel põhjustel võib omandaja kavatseda mitte kasutada omandatud vara, näiteks uurimis- ja arendustegevuse immateriaalset vara, või ta võib kavatseda kasutada vara viisil, mis erineb sellest, kuidas teised turul osalejad seda kasutaksid. Sellele vaatamata mõõdab omandaja vara õiglases väärtuses, mis on kindlaks määratud vastavalt selle kasutusele teiste turul osalejate poolt.

▼M12

Mittekontrolliv osalus omandatavas

B44 Käesoleva IFRSiga lubatakse omandajal mõõta mittekontrollivat osalust omandatavas selle õiglases väärtuses omandamise kuupäeval. Mõnikord saab omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse omandamise kuupäeva õiglast väärtust omandajale mittekuuluvate aktsiate aktiivse turu hindade alusel. Kuid muudes olukordades ei ole aktsiate aktiivse turu hind kättesaadav. Sellistes olukordades võiks omandaja mõõta mittekontrolliva osaluse õiglase väärtuse, kasutades teisi hindamistehnikaid.

B45 Omandajale omandatavas kuuluva osaluse ja mittekontrolliva osaluse õiglased väärtused aktsia kohta võivad erineda. Peamine erinevus on tõenäoliselt kontrolli ülekursi arvestamine omandajale omandatavas kuuluva osaluse õiglases väärtuses aktsia kohta või vastupidiselt, kontrolli puudumise eest allahindluse (mis on nimetatud ka kui vähemuse allahindlus) arvestamine mittekontrolliva osaluse õiglases väärtuses aktsia kohta.

FIRMAVÄÄRTUSE JA SOODUSOSTUST SAADUD TULU MÕÕTMINE

Omandajale omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse mõõtmine, kasutades hindamistehnikaid (paragrahvi 33 rakendamine)

B46 Ilma tasu üleandmiseta saavutatud äriühenduses peab omandaja asendama talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse sellise tasu omandamise kuupäeva õiglase väärtusega, mis on antud üle firmaväärtuse või soodusostust saadud tulu mõõtmiseks (vt paragrahvid 32–34). Omandaja peaks mõõtma talle omandatavas kuuluva osaluse omandamise kuupäeva õiglase väärtuse, kasutades vastavalt asjaoludele ühte või mitut hindamistehnikat, mille kohta on olemas piisavalt andmeid. Kui kasutatakse mitut hindamistehnikat, peaks omandaja hindama nende tehnikate tulemusi, võttes arvesse kasutatud sisendite asjakohasust ja usaldusväärsust ning olemasolevate andmete ulatust.

Erinõuded omandamismeetodi rakendamisel ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduste suhtes (paragrahvi 33 rakendamine)

B47 Kui kaks ühisomanduses olevat (majandus)üksust ühinevad, võib omandatava omakapitali või liikmete osaluste õiglane väärtus (või omandatava õiglane väärtus) olla mõõdetav usaldusväärsemalt kui omandaja poolt üleantud liikmete osaluste õiglane väärtus. Selles olukorras nõutakse paragrahvis 33, et omandaja kasutaks firmaväärtuse kindlaksmääramisel tasuna üleantud omandaja omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglase väärtuse asemel omandatava omakapitali osaluste omandamise kuupäeva õiglast väärtust. Lisaks sellele kajastab omandaja ühisomanduses olevate (majandus)üksuste ühenduses omandatava netovara oma finantsseisundi aruandes kapitali või omakapitali otsese täiendusena, mitte täiendava jaotamata kasumina, mis on kooskõlas viisiga, kuidas teised (majandus)üksuse liigid rakendavad omandamismeetodit.

▼**M12**

B48 Kuigi nad on mitmel viisil sarnased teiste äridega, on ühisomanduses olevatel (majandus)üksustel eritunnused, mis on tingitud peamiselt sellest, et nende liikmed on nii tarbijad kui ka omanikud. Ühisomanduses olevate (majandus)üksuste liikmed loodavad üldjuhul saada kasu oma liikmeks oleku eest, sageli kaupade ja teenuste eest küsitavate tasude vähendamise või soosingdividendide näol. Igale liikmele eraldatavate soosingdividendide osa põhineb sageli liikme poolt ühisomanduses oleva (majandus)üksusega aasta jooksul tehtud äri summal.

B49 Ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse mõõtmisel tuleb võtta arvesse eeldusi, mida turul osalejad teeksid liikmete tulevaste kasude kohta, samuti muid asjakohaseid eeldusi, mida turul osalejad teeksid ühisomanduses oleva (majandus)üksuse kohta. Näiteks võib ühisomanduses oleva (majandus)üksuse õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks kasutada hinnangulise rahavoo mudelit. Mudeli sisenditena kasutatavad rahavood põhinevad ühisomanduses oleva (majandus)üksuse eeldatavatel rahavoogudel, mis tõenäoliselt peegeldavad liikmete hüvitustena antavaid hinnaalandusi, nagu näiteks alandatud tasud kaupade ja teenuste eest.

ÄRIÜHENDUSE TEHINGU OSA KINDLAKSMÄÄRAMINE (PARAGRAHVIDE 51 JA 52 RAKENDAMINE)

B50 Selle kindlaksmääramisel, kas tehing on osa vahetusest omandatava eest või kas tehing on äriühendusest eraldiseisev, peaks omandaja võtma arvesse järgmisi tegureid, mis ei ole vastastikku välistavad ega üksikult otsustavad:

a) **tehingu põhjused** – Arusaamine põhjustest, miks ühenduse osapooled (omandaja ja omandatav ning nende omanikud, direktorid ja juhatajad – ning nende esindajad) sõlmisid teatud tehingu või kokkuleppe, võib anda selgust sellest, kas see on üleantud tasu ja omandatud varade või võetud kohustiste osaks. Näiteks kui tehing on pigem sõlmitud peamiselt omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks kui peamiselt omandatava või tema endiste omanike kasuks enne ühendust, on see osa makstud tehinguhinnast (ja seotud varadest või kohustistest) vähem tõenäoliselt omandatava eest antava vahetuse osaks. Seega arvestaks omandaja seda osa eraldi äriühendusest.

b) **kes algatas tehingu** – Arusaamine sellest, kes algatas tehingu, võib ka anda selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja poolt algatatud tehingut või muud sündmust võib sõlmida selleks, et anda tulevast majanduslikku kasu omandajale või ühinenud (majandus)üksusele, kusjuures omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad sellest kasu vähe või üldse mitte. Kuid teiselt poolt omandatava või selle endiste omanike poolt algatatud tehing või kokkulepe on väiksema tõenäosusega omandaja või ühinenud (majandus)üksuse kasuks ja on suurema tõenäosusega äriühenduse tehingu osaks.

c) **tehingu ajastamine** – Tehingu ajastamine võib anda ka selgust sellest, kas see on omandatava eest antava vahetuse osaks. Näiteks omandaja ja omandatava vaheline tehing, mis toimub äriühenduse tingimuste läbirääkimiste käigus, võib olla sõlmitud arvestusega, et äriühendus annab tulevast majanduslikku kasu omandajale või

▼M12

ühinenud (majandus)üksusele. Sellisel juhul omandatav või selle endised omanikud enne äriühendust saavad tehingust tõenäoliselt kasu vähe või üldse mitte, välja arvatud kasud, mida nad saavad ühinenud (majandus)üksuse osana.

Varasema omandaja ja omandatava vahelise suhte tegelik arveldamine äriühenduses (paragrahvi 52 punkti a rakendamine)

B51 Omandajal ja omandataval võib olla suhe, mis eksisteeris enne, kui nad kaalutlesid äriühendust, edaspidi nimetatud kui „varasem suhe”. Omandaja ja omandatava vaheline varasem suhe võib olla lepingupõhine (näiteks müüja ja klient või litsentsiandja ja litsentsisaaja) või mittelepingupõhine (näiteks hageja ja kostja).

B52 Kui äriühendus arveldab tegelikult varasema suhte, kajastab omandaja kasumi või kahjumi, mis on mõõdetud järgmiselt:

a) eelneva mittelepingupõhise suhte (nagu näiteks kohtuprotsess) õiglane väärtus.

b) eelneva lepingupõhise suhte korral, kas alapunkt i või ii, olenevalt sellest, kumb summa on väiksem:

i) summa, mille võrra leping on soodne või ebasoodne omandaja perspektiivist, võrreldes hetke turu tehingute tingimustega samade või sarnaste objektide puhul. (Ebasoodne leping on leping, mis on ebasoodne hetke turu tingimuste alusel. See ei pruugi olla kahjulik leping, kus vältimatud kulutused lepingujärgsete kohustuste täitmiseks ületavad majanduslikku kasu, mille saamist oodatakse lepingu alusel).

ii) lepingus sätestatud arveldustingimuste summa, mis on kättesaadav vastaspoolele, kelle suhtes leping on ebasoodne.

Kui alapunkt ii on väiksem kui alapunkt i, sisaldub vahe äriühenduse arvestuses.

Kajastatud kasumi või kahjumi summa võib sõltuda osaliselt sellest, kas omandaja on eelnevalt kajastanud seotud vara või kohustise ning seetõttu võib kajastatud kasum või kahjum erineda summast, mis on arvutatud eespool toodud nõudeid rakendades.

B53 Varasem suhe võib olla leping, mida omandaja kajastab tagasiomandatud õigusena. Kui leping sisaldab tingimusi, mis on soodsad või ebasoodsad võrreldes hetke turu tehingute hindadega samade või sarnaste objektide puhul, kajastab omandaja äriühendusest eraldi lepingu tegeliku arveldamise kasumit või kahjumit, mis on mõõdetud paragrahvi B52 kohaselt.

Töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

B54 See, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate tingimuslike maksete kokkulepped on tingimuslik tasu äriühenduses või on eraldiseisvad tehingud, sõltub kokkulepete olemusest. Arusaamine põhjustest, miks omandamisleping sisaldab tingimuslike maksete sätet, kes algatas kokkuleppe ja millal osapooled sõlmised kokkuleppe, võib olla abiks lepingu olemuse hindamisel.

▼**M12**

B55 Kui ei ole selge, kas töötajatele või müüvatele aktsionäridele tehtavate maksete kokkulepe on osa omandatava eest antavast vahetusest või on äriühendusest eraldiseisev tehing, peab omandaja võtma arvesse järgmisi näitajaid:

a) *Jätkuv töösuhe* – Võtmetöötajateks saanud müüvate aktsionäride jätkuva töösuhte tingimused võivad olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Jätkuva töösuhte asjakohased tingimused võivad sisalduda töölepingus, omandamislepingus või mõnes muus dokumendis. Tingimusliku tasu kokkulepe, kus õigus maksetele kaob automaatselt töösuhte lõpetamise korral, on tasu ühinemisjärgsete teenuste eest. Kokkulepped, kus tingimuslikke makseid ei mõjuta töösuhte lõpetamine, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

b) *Jätkuva töösuhte kestus* – Kui nõutava töösuhte periood langeb kokku tingimusliku makse perioodiga või on sellest pikem, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on sisuliselt töötasu.

c) *Töötasu tase* – Olukorrad, kus töötajate töötasu, mis ei ole tingimuslikud maksed, on põhjendatud tasemel võrreldes teiste võtmetöötajatega ühinenud (majandus)üksuses, võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu, mitte töötasu.

d) *Täiendavad maksed töötajatele* – Kui müüvad aktsionärid, kes ei saa töötajateks, saavad madalamaid tingimuslikke makseid aktsia kohta kui müüvad aktsionärid, kes saavad ühinenud (majandus)üksuse töötajateks, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslike maksete täiendav summa müüvatele aktsionäridele, kes saavad töötajateks, on töötasu.

e) *Omatud aktsiate arv* – Müüvatele aktsionäridele, kes jäävad võtmetöötajateks, kuuluvate aktsiate suhteline arv võib olla tingimusliku tasu kokkuleppe sisu näitaja. Näiteks kui müüvad aktsionärid, kellele kuulusid sisuliselt kõik omandatava aktsiad, jätkavad võtmeisikutena, siis see asjaolu võib anda märku, et kokkulepe on sisuliselt kasumi jagamise kokkulepe, millega antakse töötasu ühinemisjärgsete teenuste eest. Alternatiivsel juhul, kui võtmetöötajatena jätkavatele müüvatele aktsionäridele kuulus ainult väike arv omandatava aktsiaid ja kõik müüvad aktsionärid saavad tingimusliku tasu sama summa aktsia kohta, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Arvestada tuleb ka omandamiseelse osalusega, mis kuulub võtmetöötajatena jätkavate müüvate aktsionäridega seotud osapooltele, nagu näiteks perekonnaliikmetele.

f) *Seotus hindamisega* – Kui omandamise kuupäeval üleantud esialgne tasu põhineb omandatava hindamisel kehtestatud vahemiku madalamal osal ja tingimuslik valem viitab sellele hindamise meetodile, siis see asjaolu võib anda märku, et tingimuslikud maksed on lisatasu. Alternatiivsel juhul, kui tingimusliku makse valem on kooskõlas eelnevate kasumi jagamise kokkulepetega, siis see asjaolu võib anda märku, et selle kokkuleppe sisu on maksta töötasu.

▼M12

g) *Tasu kindlaksmääramise valem* – Tingimusliku tasu kindlaksmääramiseks kasutatud valem võib aidata hinnata kokkuleppe sisu. Näiteks kui tingimuslik tasu määratakse kindlaks mitmete sissetulekute alusel, võib see anda märku, et kohustus on tingimuslik tasu äriühenduses ja et valemiga kehtestatakse või kontrollitakse omandatava õiglast väärtust. Seevastu tingimuslik tasu, mis on teatud protsendimäär sissetulekutest, võib anda märku, et kohustus töötajate ees on kasumi jagamise kokkulepe töötajate poolt osutatud teenuste hüvitamiseks.

h) *Muud lepingud ja küsimused* – Müüvate aktsionäridega sõlmitud kokkulepete (nagu näiteks konkurentsi mitteosutamise lepingud, täitmisele kuuluvad lepingud, konsultatsioonilepingud ja kinnisvara rendilepingud) tingimused ja tingimuslike maksete tulumaksuga maksustamine võivad anda märku, et tingimuslikud maksed on omistatavad millelegi muule kui omandatava eest makstavale tasule. Näiteks seoses omandamisega võib omandaja sõlmida kinnisvara rendikokkuleppe olulise müüva aktsionäriga. Kui rendilepingus määratletud rendimaksed on turuhinnast oluliselt madalamad, võivad eraldiseisva tingimuslike maksete kokkuleppega nõutavad mõned või kõik tingimuslikud maksed rendileandjale olla sisuliselt makseteks sellise renditud vara kasutamise eest, mida omandaja peaks kajastama eraldi oma ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Seevastu kui rendilepinguga sätestatakse rendimaksed, mis on kooskõlas renditud vara turutingimustega, võib müüvale aktsionärile mõeldud tingimuslike maksete kokkulepe olla tingimuslik tasu äriühenduses.

Omandaja aktsiapõhiste maksetena antavad hüved vahetatuna omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu (paragrahvi 52 punkti b rakendamine)

B56 Omandaja võib vahetada oma aktsiapõhiste maksetena antavad hüved (asendushüved) omandatava töötajatele kuuluvate hüvede vastu. Aktsiaoptsioonide või muude aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede vahetamisi seoses äriühendusega arvestatakse aktsiapõhiste maksetena antavate hüvede muudatustena kooskõlas IFRS 2-ga *Aktsiapõhine makse*. Kui omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, võetakse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel arvesse kas kogu omandaja asendushüvede turupõhine väärtus või osa sellest. Omandaja on kohustatud asendama omandatava hüved, kui omandatav või tema töötajad saavad asenduse täitmisele pöörata. Näiteks käesoleva nõude rakendamisel on omandaja kohustatud asendama omandatava hüved, kui asendus on nõutav:

a) omandamislepingu tingimustega;

b) omandatava hüvede tingimustega; või

c) rakendatavate seaduste või määrustega.

Mõnedes olukordades võivad omandatava hüved kaotada kehtivuse äriühenduse tagajärjel. Kui omandaja asendab need hüved, kuigi ta ei ole kohustatud seda tegema, kajastatakse asendushüvede kogu turupõhine väärtus töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. See tähendab, et nende hüvede ühtegi turupõhist väärtust ei võeta arvesse äriühenduses üleantud tasu mõõtmisel.

▼**M12**

B57 Selleks, et määrata kindlaks omandatava eest üleantud tasuks oleva asendushüve osa ja ühinemisjärgse teenuse tasuks oleva osa, mõõdab omandaja nii enda poolt antud asendushüved kui ka omandatava hüved omandamise kuupäeva seisuga kooskõlas IFRS 2-ga. Asendushüve turupõhise väärtuse osa, mis kuulub omandatava eest vahetusena üleantud tasu koosseisu, vastab omandatava hüve osale, mis on omistatav ühinemiseelsele teenusele.

B58 Ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa on omandatava hüve turupõhine väärtus korrutatuna omandatava hüve omandi üleandmisperioodi lõpuleviidud osa ja kas kogu üleandmisperioodi või esialgse üleandmisperioodi, olenevalt kumb on pikem, suhtarvuga. Üleandmisperiood on periood, mille jooksul täidetakse kõik sätestatud omandi üleandmise tingimused. Omandi üleandmise tingimused on määratletud IFRS 2-s.

B59 Ühinemisjärgsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, mis on seetõttu kajastatud töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes, vastab asendushüve kogu turupõhisele väärtusele, millest on maha arvatud ühinemiseelsele teenusele omistatav summa. Seetõttu omistab omandaja vahe, mille võrra asendushüve turupõhine väärtus ületab omandatava hüve turupõhise väärtuse, ühinemisjärgsele teenusele ja kajastab selle vahe töötasu kulutusena ühinemisjärgsetes finantsaruannetes. Omandaja omistab asendushüve osa ühinemisjärgsele teenusele, kui ta vajab ühinemisjärgset teenust, olenemata kas töötajad on osutanud kogu teenuse, mis on vajalik selleks, et nende omandatava hüvede omandiõigus läheks üle enne omandamise kuupäeva.

B60 Ühinemiseelsele teenusele omistatav garanteerimata asendushüve osa, samuti ühinemisjärgsele teenusele omistatav osa peegeldavad parimat olemasolevat hinnangut eeldatavasti üleantavate asendushüvede arvu kohta. Näiteks kui ühinemiseelsele teenusele omistatava asendushüve osa turupõhine väärtus on 100 RÜ ja omandaja eeldab, et ainult 95 % hüvedest antakse üle, on äriühenduses üleantud tasus sisalduv summa 95 RÜ. Eeldatavasti üleantavate asendushüvede hinnangulise arvu muutused peegelduvad nende perioodide töötasu kulutuses, mil muudatused või ärajäämised esinevad – mitte äriühenduses üleantud tasu korrigeerimistena. Samamoodi arvestatakse kooskõlas IFRS 2-ga mõjusid, mis tulenevad muudest pärast omandamise kuupäeva esinevatest sündmustest, nagu näiteks tulemuslikkuse tingimustega hüvede muudatused või lõplikud tulemused, et määrata kindlaks töötasu kulutus perioodi kohta, mil sündmus esines.

B61 Ühinemiseelsele ja ühinemisjärgsele teenusele omistatava asendushüve osade kindlaksmääramise suhtes rakenduvad samad nõuded, olenemata sellest, kas asendushüve on liigitatud kohustiseks või omakapitaliinstrumendiks IFRS 2 sätete kohaselt. Omandamise kuupäeva järgselt kohustisteks liigitatud hüvede turupõhise väärtuse kõik muutused ja sellega seotud tulumaksu mõjud kajastatakse omandaja ühinemisjärgsetes finantsaruannetes perioodi(de)l, mil muutused esinevad.

▼**M12**

B62 Aktsiapõhiste maksete asendushüvede tulumaksu mõjusid kajastatakse kooskõlas IAS 12-ga *Tulumaks*.

MUUD IFRSID, MILLEGA ANTAKSE JUHISEID EDASPIDISE MÕÕTMISE JA ARVESTAMISE KOHTA (PARAGRAHVI 54 RAKENDAMINE)

B63 Näideteks muudest IFRSidest, millega sätestatakse juhised äriühenduses omandatud varade ja ülevõetud või tekkinud kohustiste kohta, on:

a) IAS 38 sätestab äriühenduses omandatud eristatavate immateriaalsete varade arvestuse. Omandaja mõõdab firmaväärtuse omandamise kuupäeval kajastatud summas, millest on maha arvatud akumuleeritud kahjumid (vara) väärtuse langusest. IAS 36 *Varade väärtuse langus* sätestab (vara) väärtuse langusest tulenevate kahjumite arvestuse.

b) IFRS 4 *Kindlustuslepingud* sätestab juhised äriühenduses omandatud kindlustuslepingu edaspidise arvestuse kohta.

c) IAS 12 sätestab äriühenduses omandatud edasilükkunud tulumaksu varade (sealhulgas kajastamata edasilükkunud tulumaksu varad) ja kohustiste edaspidise arvestuse.

d) IFRS 2 sätestab juhised omandaja poolt emiteeritud aktsiapõhiste maksetena antavate asendushüvede osa, mis on omistatav töötajate tulevastele teenustele, edaspidise mõõtmise ja arvestuse kohta.

e) IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) sätestab juhised emaettevõttele tütarettevõttes kuuluva osaluse muutuste arvestamise kohta pärast kontrolli saavutamist.

AVALIKUSTATAV TEAVE (PARAGRAHVIDE 59 JA 61 RAKENDAMINE)

B64 Paragrahvis 59 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga äriühenduse kohta, mis toimub aruandeperioodil:

a) omandatava nimi ja kirjeldus.

b) omandamise kuupäev.

c) omandatud omakapitali hääleõigusega osaluse protsendimäär.

d) äriühenduse peamised põhjused ja kirjeldus selle kohta, kuidas omandaja saavutas kontrolli omandatava üle.

e) kvalitatiivne kirjeldus kajastatud firmaväärtust põhjustavatest teguritest, nagu näiteks oodatud sünergia omandatava ja omandaja ühinenud tegevustest, eraldi kajastamise tingimustele mittevastavad immateriaalsed varad või muud tegurid.

f) kogu üleantud tasu omandamise kuupäeva õiglane väärtus ja tasu iga põhiliigi omandamise kuupäeva õiglane väärtus, nagu näiteks:

i) raha;

ii) muud materiaalsed või immateriaalsed varad, kaasa arvatud omandaja äri või tütarettevõte;

▼**M12**

iii) võetud kohustised, näiteks tingimusliku tasu kohustis; ja

iv) omandaja omakapitali osalused, kaasa arvatud emiteeritud või emiteeritavate instrumentide või osaluste arv ja nende instrumentide või osaluste õiglase väärtuse kindlaksmääramise meetod.

g) tingimusliku tasu kokkulepete ja hüvitusvarade puhul:

i) omandamise kuupäeva seisuga kajastatud summa;

ii) kokkuleppe kirjeldus ja alus makse summa kindlaksmääramiseks; ja

iii) hinnang lõpptulemuste (diskonteerimata) vahemiku kohta või, kui vahemikku ei ole võimalik hinnata, see asjaolu ja põhjused, miks vahemikku ei ole võimalik hinnata. Kui makse maksimumsumma on piiramatu, avalikustab omandaja selle asjaolu.

h) omandatud nõuete puhul:

i) nõuete õiglane väärtus;

ii) saadaolevad lepingupõhised brutosummad; ja

iii) parim hinnang omandamise kuupäeval lepingupõhiste rahavoogude kohta, mis eeldatavasti ei laeku.

Avalikustatav teave esitatakse nõude põhiliikide lõikes, nagu näiteks laenud, otsene kapitalirent ja mis tahes muud liiki nõuded.

i) omandamise kuupäeval kajastatud summad omandatud varade ja ülevõetud kohustiste iga põhiliigi kohta.

j) paragrahvi 23 kohaselt kajastatud iga tingimusliku kohustise puhul, IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad* paragrahvis 85 nõutud teave. Kui tingimuslik kohustis ei ole kajastatud, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, avalikustab omandaja:

i) IAS 37 paragrahvis 86 nõutud teave; ja

ii) põhjused, miks kohustist ei saa mõõta usaldusväärselt.

k) firmaväärtuse kogusumma, mis on eeldatavasti maksustamise eesmärgil mahaarvatav.

l) tehingute kohta, mis on kooskõlas paragrahviga 51 kajastatud eraldi äriühenduses varade omandamisest ja kohustiste võtmisest:

i) iga tehingu kirjeldus;

ii) kuidas omandaja arvestas iga tehingut;

iii) iga tehingu kohta kajastatud summad ja kirje finantsaruannetes, kus igat summat kajastatakse; ja

iv) kui tehing on varasema suhte tegelik arveldamine, arveldussumma kindlaksmääramiseks kasutatud meetod.

▼**M12**

m) punkti 1 kohaselt avalikustatav teave eraldi kajastatud tehingute kohta sisaldab omandamisega seotud kulutuste summa avalikustamist, näidates eraldi kulutuste summa, mis on kajastatud kuluna ja koondkasumiaruande kirje või kirjed, kus neid kulusid kajastatakse. Avalikustatakse ka kuluna mittekajastatud emiteerimiskulutused ja see, kuidas neid kajastati.

n) soodusostu puhul (vt paragrahvid 34–36):

i) paragrahvi 34 kohaselt kajastatud kasumi summa ja koondkasumiaruande kirje, kus kasumit kajastatakse; ja

ii) põhjuste kirjeldus, miks tehingust tekkis kasum.

o) iga äriühingu puhul, milles omandajale kuulub omandamise kuupäeval vähem kui 100 protsenti omakapitali osalusest omandatavas:

i) omandamise kuupäeval kajastatud mittekontrolliva osaluse summa omandatavas ja selle summa mõõtmisalus; ja

ii) omandatavas õiglases väärtuses mõõdetud iga mittekontrolliva osaluse puhul, selle väärtuse kindlaksmääramiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid.

p) etappidena toimuva äriühenduse puhul:

i) omandajale vahetult enne omandamise kuupäeva omandatavas kuulunud omakapitali osaluse omandamise kuupäeva õiglane väärtus; ja

ii) kasumi või kahjumi summa, mis on kajastatud omandajale omandatavas enne äriühendust kuulunud omakapitali osaluse õiglasesse väärtusesse ümberhindamise tulemusena (vt paragrahv 42) ja kirje koondkasumiaruandes, kus see kasum või kahjum on kajastatud.

q) järgmine teave:

i) omandatava tulu ja kasumi või kahjumi summad alates omandamise kuupäevast, mis sisalduvad aruandeperioodi konsolideeritud koondkasumiaruandes; ja

ii) ühinenud (majandus)üksuse tulu ja kasum või kahjum käesoleva aruandeperioodi kohta, nagu oleks aasta jooksul toimunud kõikide äriühenduste omandamise kuupäev olnud aruandeaasta alguse seisuga.

Kui käesoleva paragrahvi alapunktiga nõutava teabe avalikustamine on teostamatu, avalikustab omandaja selle asjaolu ja selgitab, miks avalikustamine on teostamatu. Käesolevas IFRSis kasutatakse mõistet „teostamatu” samas tähenduses nagu IAS 8-s *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead.*

B65 Aruandeperioodil toimunud eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste puhul, mis on olulised ühiselt, avalikustab omandaja paragrahvi B64 alapunktides e-q nõutud teabe kogusummana.

▼**M12**

B66 Kui äriühenduse omandamise kuupäev on pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist, avalikustab omandaja paragrahvis B64 nõutud teabe, välja arvatud juhul, kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmise ajal. Sellises olukorras kirjeldab omandaja, millist teavet ei olnud võimalik avalikustada ja põhjused, miks seda ei ole võimalik teha.

B67 Paragrahvis 61 toodud eesmärgi täitmiseks avalikustab omandaja järgmise teabe iga olulise äriühenduse kohta või kogusummana eraldiseisvalt ebaoluliste äriühenduste kohta, mis on olulised ühiselt:

a) kui äriühenduse esmane arvestamine ei ole lõpuni viidud (vt paragrahv 45) teatud varade, kohustiste, mittekontrolliva osaluse või tasu koostisosade kohta ja seega äriühenduse finantsaruannetes kajastatud summad on määratud kindlaks ainult ajutiselt:

   i) põhjused, miks äriühenduse esmane arvestamine on lõpuni viimata;

   ii) varad, kohustised, omakapitali osalused või tasu koostisosad, mille esmane arvestamine on lõpuni viimata; ja

   iii) kooskõlas paragrahviga 49 aruandeperioodil kajastatud iga mõõtmisperioodi korrigeerimiste olemus ja summa.

b) iga aruandeperioodi puhul pärast omandamise kuupäeva seni, kuni (majandus)üksus nõuab sisse, müüb tingimusliku tasu vara või muul viisil kaotab õiguse sellele või kuni (majandus)üksus arveldab tingimusliku tasu kohustise või kohustis tühistatakse või lõpeb:

   i) kajastatud summade muudatused, kaasa arvatud arveldamisel tekkivad erinevused;

   ii) muudatused tulemuste (diskonteerimata) vahemikus ja nende muudatuste põhjused; ja

   iii) tingimusliku tasu mõõtmiseks kasutatud hindamistehnikad ja peamised mudelisisendid.

c) äriühenduses kajastatud tingimuslike kohustiste puhul avalikustab omandaja IAS 37 paragrahvides 84 ja 85 iga eraldise liigi kohta nõutud teabe.

d) firmaväärtuse bilansilise (jääk)maksumuse võrdlus aruandeperioodi alguses ja lõpus, näidates eraldi:

   i) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi alguses.

   ii) aruandeperioodil kajastatud täiendav firmaväärtus, välja arvatud firmaväärtus, mis sisaldub müügigrupis, mis omandamisel vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele kooskõlas IFRS 5-ga *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*.

   iii) korrigeerimised, mis tulenevad edasilükkunud tulumaksu varade edaspidisest kajastamisest aruandeperioodil kooskõlas paragrahviga 67.

▼**M12**

iv) firmaväärtus, mis sisaldub IFRS 5 kohaselt müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupis ja firmaväärtus, mille kajastamine lõpetati aruandeperioodil ilma, et seda oleks eelnevalt arvatud müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi.

v) kahjumid (vara) väärtuse langusest, mis on kajastatud aruandeperioodil kooskõlas IAS 36-ga. (Lisaks sellele nõudele nõuab IAS 36 teabe avalikustamist kaetava väärtuse ja firmaväärtuse väärtuse languse kohta.)

iv) aruandeperioodil tekkinud valuutakursside netoerinevused kooskõlas IAS 21-ga *Valuutakursside muutuste mõjud*.

vii) muud aruandeperioodil toimunud muutused bilansilises (jääk) maksumuses.

viii) soetusmaksumus ja akumuleeritud (vara) väärtuse langusest tulenev kahjum aruandeperioodi lõpus.

e) käesoleval aruandeperioodil kajastatud kasumi või kahjumi summa ja selgitus, mis:

i) puudutab omandatud eristatavaid varasid või ülevõetud kohustusi äriühenduses, mis teostati käesoleval ja eelmisel aruandeperioodil; ja

ii) on sellise suuruse, olemuse või esinemisega, et avalikustamine on oluline ühinenud (majandus)üksuse finantsaruannetest arusaamiseks.

ÜLEMINEKUSÄTTED ÄRIÜHENDUSTE KOHTA, MIS HÕLMAVAD AINULT ÜHISOMANDUSES OLEVAID (MAJANDUS)ÜKSUSI VÕI TEOSTATI VAID LEPINGU ALUSEL (PARAGRAHVI 66 RAKENDAMINE)

B68 Paragrahvis 64 sätestatakse, et käesolevat IFRSi rakendatakse edasiulatuvalt äriühendustele, mille puhul omandamise kuupäev on 1. juulil 2009 või hiljem algava esimese aruandeaasta alguses või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid käesolevat IFRSi rakendatakse ainult 30. juunil 2007 algava aruandeaasta alguses. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRSi enne selle jõustumiskuupäeva, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab samal ajal IAS 27 (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal).

B69 IFRSi edasiulatuva rakendamise nõudel on järgmine mõju äriühendusele, mis hõlmab ainult ühisomanduses olevaid (majandus)üksusi või on teostatud vaid lepingu alusel, kui selle äriühenduse omandamise kuupäev on enne käesoleva IFRSi rakendamist:

a) *Liigitamine* – (Majandus)üksus jätkab eelneva äriühenduse liigitamist kooskõlas (majandus)üksuse varasemate arvestusmeetoditega selliste ühenduste kohta.

▼**M12**

b) *Varem kajastatud firmaväärtus* – käesoleva IFRSi rakendamise esimese aruandeaasta alguses on eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse bilansiline (jääk)väärtus tema bilansiline (jääk) maksumus sellel kuupäeval kooskõlas majandus(üksuse) varasemate arvestusmeetoditega. Selle summa kindlaksmääramisel eliminеerib (majandus)üksus selle firmaväärtuse akumuleeritud amortisatsiooni bilansilise (jääk)maksumuse ja firmaväärtuse vastava vähenemise. Firmaväärtuse bilansilist (jääk)maksumusse ei tehta mitte mingeid muid korrigeerimisi.

c) *Varem omakapitali vähendusena kajastatud firmaväärtus* – (Majandus)üksuse varasematest arvestusmeetoditest tulenevalt võib eelnevast äriühendusest tekkinud firmaväärtus olla kajastatud omakapitali vähendusena. Sellises olukorras ei kajasta (majandus)üksus firmaväärtust varana esimese aruandeaasta alguses, mille suhtes käesolev IFRS rakendub. Lisaks ei kajasta (majandus)üksus kasumiaruandes selle firmaväärtuse mis tahes osa, kui ta võõrandab kogu äri või osa sellest, millega see firmaväärtus on seotud või kui langeb selle raha teeniva üksuse väärtus, millega firmaväärtus on seotud.

d) *Firmaväärtuse edaspidine kajastamine* – Alates esimese aruandeaasta algusest, mil käesolevat IFRSi rakendatakse, lõpetab (majandus)üksus eelnevast äriühendusest tuleneva firmaväärtuse amortiseerimise ja kontrollib firmaväärtuse väärtuse langust kooskõlas IAS 36-ga.

e) *Varem kajastatud negatiivne firmaväärtus* – (Majandus)üksus, mis arvestas eelnevat äriühendust, rakendades ostumeetodit, võis olla kajastanud edasilükkunud tulu vahe osas, mille võrra tema osalus omandatava eristatavate varade ja kohustiste neto õiglases väärtuses ületas selle osaluse maksumuse (mõnikord nimetatud kui negatiivne firmaväärtus). Sellisel juhul lõpetab (majandus)üksus selle edasilükkunud tulu bilansilise (jääk)maksumuse kajastamise esimese aruandeaasta alguses, millal käesolevat IFRSi rakendatakse, korrigeerides vastavalt jaotamata kasumi algsaldot sel kuupäeval.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 4

Kindlustuslepingud

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on täpsustada kõikide *kindlustuslepinguid* väljastavate (majandus)üksuste (edaspidi käesolevas IFRS-is kui *kindlustusandja*) kindlustuslepingute alast finantsaruandlust kuni Rahvusvahelise Raamatupidamisstandardite Nõukogu lõpetab kindlustuslepingute projekti teise etapi. Käesolev IFRS nõuab:

a) piiratud hulgal täiendusi kindlustusandjate kindlustuslepingute arvestuses;

b) kindlustuslepingutest tulenevate kindlustusandja finantsaruannetes sisalduvate summade määratluste ja selgituste avalikustamist ning aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kindlustuslepingutest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja ebakindlust.

RAKENDUSALA

2 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i:

a) tema poolt väljastatud kindlustuslepingute (sealhulgas *edasikindlustuslepingute*) ja tema poolt sõlmitud edasikindlustuslepingute suhtes.

b) tema poolt väljastatud finantsinstrumentide suhtes, mis sisaldavad *valikulist kasumiosalust* (vt paragrahv 35). IFRS 7 „Finantsinstrumendid: avalikustamine” nõuab teabe avalikustamist finantsinstrumentide kohta, sealhulgas selliseid omadusi sisaldavate finantsinstrumentide kohta.

3 Käesolev IFRS ei käsitle muid kindlustusandjate arvestuse aspekte, nagu näiteks kindlustusandjate finantsvarade ja kindlustusandjate poolt väljastatud finantskohustiste arvestus (vt IAS 32 „Finantsinstrumendid: avalikustamine”, IAS 39 „Finantsaruanded: kajastamine ja mõõtmine” ja IFRS 7), välja arvatud paragrahvis 45 toodud üleminekusäte.

4 (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat IFRS-i:

a) tootegarantiide suhtes, mis on väljastatud vahetult tootja, vahendaja või jaemüüja poolt (vt IAS 18 „Tulud” ja IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”);

b) tööandja varad ja kohustised töötajate hüvitiste plaanide (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele” ja IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”) ja pensionihüvitiste kohustuste alusel, mis on kindlaks määratud hüvitiste plaanidega (vt IAS 26 „Pensionihüvitiste plaanide arvestus ja aruandlus”);

c) lepinguliste õiguste või kohustuste suhtes, mis on tingimuslikud tulevase mitterahaliste vahendite kasutamise või kasutamise õiguse suhtes (nt teatud litsentsitasud, kasutustasud (rojaltid), tingimuslikud rendimaksed ja muud sarnased vahendid), ning kapitalirendis sisalduva rentniku lõppväärtuse garantii suhtes(vt IAS 17 „Rent”, IAS 18 „Tulu” ja IAS 38 „Immateriaalne vara”);

▼B

d) finantsgarantiilepingute suhtes, kui väljastaja ei ole varem selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud seetõttu nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid. Viimasel juhul võib väljastaja valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 39, IAS 32 ja IFRS 7 või käesolevat standardit. Väljastaja võib teha sellise valiku iga üksiku lepingu suhtes, kuid olles lepingu kohta valiku teinud, ei tohi ta seda enam muuta;

e) võimalik makstav hüvis või saadav kasu äriühenduses (vt IFRS 3 „Äriühendused”);

f) *otsesed kindlustuslepingud*, mida (majandus)üksus on sõlminud (s. o otsesed kindlustuslepingud, milles (majandus)üksus on *kindlustusvõtja*). Siiski rakendab selline *õiguste loovutaja* käesolevat IFRS-i edasikindlustuslepingute suhtes, milles ta on kindlustusvõtjaks.

5 Viitamise hõlbustamiseks käsitleb käesolev IFRS kindlustusandjana igasugust (majandus)üksust, mis väljastab kindlustuslepingut, olenemata sellest, kas väljaandjat peetakse kindlustusandjaks juriidilisel või järelevalvelisel eesmärgil.

6 Edasikindlustusleping on kindlustuslepingu liik. Vastavalt sellele rakenduvad kõik viited käesolevas IFRS-is ka edasikindlustuslepingute suhtes.

Varjatud tuletisinstrumendid

7 IAS 39 nõuab, et (majandus)üksus eraldaks teatud varjatud tuletisinstrumendid põhilepingust ja kajastaks neid õiglase väärtuse alusel ning kajastaks muutusi nende õiglases väärtuses ►**M5** koondkasumi aruandes ◄. IAS 39 rakendub varjatud tuletisinstrumentidele kindlustuslepingus, välja arvatud juhul kui varjatud tuletisinstrument ise on kindlustusleping.

8 Erandina IAS 39 nõudest ei pea kindlustusandja eraldama ja kajastama õiglases väärtuses kindlustusvõtja lepingujärgset õigust kindlustusleping tagasi osta fikseeritud summa eest (või summa eest, mis põhineb fikseeritud summal ja intressimääral), isegi kui täitmishind erineb kindlustuse põhilepingu kohustise, milles ta sisaldub, ►**M5** finantsseisundi aruandelisest ◄ (jääk)maksumusest. Siiski rakendub IAS 39 nõue müügioptsioonile või tagasiostuoptsioonile, mis on varjatult kindlustuslepingus, kui tagasiostuväärtus sõltub mõnest finantsmuutujast (näiteks omakapitali instrumendist, kaubahinnast või indeksist) või mitterahaline muutujast, mis ei ole iseloomulik lepingu osapoolele. Käesolev nõue rakendub ka siis, kui omaniku müügioptsiooni või tagasiostuoptsiooni rakendumise tingib sellise muutuja muutumine (näiteks müügioptsioon, mida võib täita kui börsiindeks tõuseb teatud tasemeni).

9 Paragrahv 8 rakendub samaväärselt finantsinstrumendi tagasiostuoptsioonidele, mis sisaldavad valikulist kasumiosalust.

Hoiuse komponentide lahtisidumine

10 Teatud kindlustuslepingud sisaldavad nii kindlustus- kui *hoiuse komponenti*. Teatud juhtudel nõutakse või lubatakse kindlustusandjal neid komponente *lahti siduda*:

a) lahtisidumist nõutakse kui mõlemad järgmised tingimused on täidetud:

i) kindlustusandja saab hinnata hoiuse komponenti (sealhulgas igasugust varjatud tagasiostuoptsiooni) eraldi (s.o kindlustuskomponenti arvestamata);

▼B

ii) kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua muul juhul kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist;

b) eristamist lubatakse, kuid ei nõuta, kui kindlustusandja saab hinnata hoiuse komponenti eraldi nagu punkti a alapunktis i, kuid tema arvestusmeetodid nõuavad kõigi hoiuse komponendist tulenevate õiguste ja kohustuste kajastamist olenemata nende õiguste ja kohustuste hindamise põhimõtetest;

c) lahtisidumine on keelatud, kui kindlustusandja ei saa hinnata hoiuse komponenti eraldi nagu punkti a alapunktis i.

11 Järgmine on näide kaasusest, kus kindlustusandja arvestusmeetodeid nõua hoiuse komponendist tulenevate kohustuste kajastamist. Edasikindlustusvõtja saab kahjude eest kompensatsiooni *edasikindlustusandjalt*, kuid leping kohustab edasikindlustusvõtjat kompensatsiooni tagasi maksma tulevastel aastatel. Selline kohustus tuleneb hoiuse komponendist. Kui edasikindlustusvõtja arvestusmeetodid muul juhul lubaksid kompensatsiooni kajastada tuluna ilma sellest tulenevat kohustist kajastamata, on lahtisidumine nõutav.

12 Lepingu komponentide lahtisidumiseks kindlustusandja:

a) rakendab käesolevat IFRS-i kindlustuskomponendi suhtes;

b) rakendab IAS 39-t hoiuse komponendi suhtes.

KAJASTAMINE JA HINDAMINE

Ajutised vabastused teistest IFRS-idest

13 IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead" paragrahvid 10–12 määratlevad (majandus)üksuse jaoks kriteeriumid, millest lähtuda arvestusmeetodite väljatöötamisel juhul, kui ükski IFRS-is vaadeldavale komponendile spetsiaalselt ei rakendu. Siiski vabastab käesolev IFRS nende tingimuste rakendamisest kindlustusandja arvestusmeetodites:

a) kindlustuslepingute suhtes, mida ta välja annab (sealhulgas nendega seotud sõlmimiskulud ja immateriaalne vara nagu kirjeldavad paragrahvid 31 ja 32), ja

b) edasikindlustuslepingute suhtes, mida ta on sõlminud.

14 Käesolev IFRS ei vabasta kindlustusandjat teatud IAS 8 paragrahvide 10–12 tingimustega kaasnevast. Täpsemalt, kindlustusandja:

a) ei tohi kajastada kohustisena mis tahes eraldisi võimalike tulevaste kahjude jaoks, kui need kahjud tulenevad kindlustuslepingust, mis ei eksisteeri ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ (näiteks katastroofieraldised ja tasanduseraldised);

b) teostab paragrahvides 15–19 kirjeldatud *kohustise piisavuse testi*;

c) eemaldab kindlustuskohustise (või kindlustuskohustise osa) bilansist siis, ja ainult siis, kui see on kustunud – s.o kui lepingus täpsustatud kohustus on tasutud või tühistatud või lõppenud;

▼B

d) ei tohi tasaarveldada:

i) *edasikindlustusvarasid* nendega seotud kindlustuskohustise vastu või

ii) tulusid ega kulusid edasikindlustuslepingutest kulude või tulude vastu seotud kindlustuslepingutest;

e) hindab, kas tema edasikindlustusvarade väärtus on langenud (vt paragrahv 20).

Kohustise piisavuse test

15 Kindlustusandja hindab iga ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄, kas kajastatud kindlustuskohustised on piisavad, kasutades jooksvaid hinnanguid kindlustuslepingutest tulevaste rahavoogude kohta. Kui hinnang näitab, et kindlustuskohustise ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus (miinus seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad, nagu käsitletud paragrahvides 31 ja 32) on hinnanguliste tulevaste rahavoogude valguses ebapiisav, tuleb kogu puudujääk kajastada kasumis või kahjumis.

16 Kui kindlustusandja rakendab kohustise piisavuse testi, mis vastab määratletud miinimumnõuetele, ei sea käesolev IFRS edasisi nõudeid. Miinimumnõuded on järgmised:

a) test arvestab kõikide lepinguliste rahavoogude ning seotud rahavoogude, nagu kahjukäsitluse kulude, praegusi hinnanguid, ning ka rahavoogusid, mis on tekkinud varjatud optsioonidest ja tagatistest;

b) kui test näitab, et kohustis on ebapiisav, kajastatakse kogu rikkumist kasumis või kahjumis.

17 Kui kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse testi, mis vastab paragrahvi 16 miinimumnõuetele, kindlustusandja:

a) määrab asjassepuutuva kindlustuskohustise ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ([1]) miinus järgmise ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus:

i) igasugused kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja

ii) igasugused seotud immateriaalsed varad, nagu need, mis on omandatud äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus (vt paragrahvid 31 ja 32). Siiski ei arvestata seotud edasikindlustusvarasid, sest kindlustusandja arvestab neid eraldi (vt paragrahv 20).

b) määratleb, kas punktis a kirjeldatud summa on väiksem kui ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mida nõutaks, kui asjassepuutuvatele kindlustuskohustistele rakenduks IAS 37. Kui see on väiksem, kajastab kindlustusandja kogu erinevust kasumis või kahjumis ja vähendab seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või asjassepuutuvate immateriaalsete varade ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust või suurendab asjassepuutuvate kindlustuskohustiste maksumust.

([1]) Asjassepuutuvad kindlustuskohustised on need kindlustuskohustised (ja sellega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekud ja seotud immateriaalsed varad), mille puhul kindlustusandja arvestusmeetodid ei nõua kohustise piisavuse testi, mis täidab paragrahvis 16 toodud miinimumnõuded.

▼B

18 Kui kindlustusandja kohustise piisavuse test vastab paragrahvi 16 miinimumnõuetele, rakendatakse kontrolli testis määratletud agregeerituse tasemel. Kui kohustise piisavuse test ei vasta nendele miinimumnõuetele, tuleb paragrahvis 17 kirjeldatud võrdlus teostada lepingute portfelli tasemel, mis on üldjoontes sarnaste riskidega ning mida juhitakse koos ühe portfellina.

19 Paragrahvis 17 kirjeldatud summa (s.o IAS 37 rakendamise tulemus) kajastab tuleviku investeeringukasumeid (vt paragrahvid 27–29) siis, ja ainult siis, kui paragrahvis 17 punktis a kirjeldatud summa samuti neid kasumeid arvestab.

Edasikindlustusvarade väärtuse langus

20 Kui edasikindlustusvõtja edasikindlustusvarade väärtus on langenud, vähendab loovutaja vastavalt selle ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust ja kajastama seda kahjumit väärtuse langusest kasumis või kahjumis. Edasikindlustusvara väärtus on langenud siis, ja ainult siis, kui:

a) on olemas objektiivne tõendusmaterjal pärast algse edasikindlustusvara kajastamist toimunud sündmuse tulemusena, et edasikindlustusvõtja ei pruugi saada kõiki summasid, millele tal on nõudeõigus lepingujärgselt, ja

b) sellel sündmusel on usaldusväärselt mõõdetav mõju summadele, mida edasikindlustusvõtja saab edasikindlustusandjalt.

Muutused arvestusmeetodites

21 Paragrahvid 22–30 rakenduvad nii muutuste suhtes, mida on teinud IFRS-e kasutav kindlustusandja, kui ka muutuste suhtes, mida on teinud IFRS-e esmakordselt rakendav kindlustusandja.

22 Kindlustusandja võib muuta oma arvestusmeetodeid kindlustuslepingutele siis, ja ainult siis, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate majandusotsuste tegemisel vajadustele vastavamaks ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nende vajadustele. Kindlustusandja otsustab vajadusele vastavuse ja usaldusväärsuse kooskõlas IAS 8 kriteeriumitega.

23 Kindlustuslepingute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab kindlustusandja, et muutus teeb finantsaruanded IAS 8 kriteeriumitele vastavamaks, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nende kriteeriumitega. Allpool käsitletakse järgmisi konkreetseid küsimusi:

a) jooksvad intressimäärad (paragrahv 24);

b) kehtivate arvestuspraktikate jätkamine (paragrahv 25);

c) konservatiivsus (paragrahv 26);

d) tuleviku investeeringukasumid (paragrahvid 27–29) ja

e) „variarvestus” (paragrahv 30).

▼B

Jooksvad intressimäärad

24 Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et see hindab üle sihtotstarbelised kindlustuskohustised, ([1]) et kajastada antud hetke turuintressimäärasid ja kajastab nende kohustiste muutusi kasumis või kahjumis. Samaaegselt on lubatud kehtestada arvestusmeetodid, mis nõuavad sihtotstarbeliste kohustiste teisi antud hetke hinnanguid ja eeldusi. Käesoleva paragrahvi valik lubab kindlustusandjal muuta oma sihtotstarbeliste kohustiste arvestusmeetodeid, rakendamata neid järjepidevalt kõikide sarnaste kohustiste suhtes, nagu IAS 8 seda muidu nõuaks. Kui kindlustusandja määratleb kohustised käesolevaks valikuks, jätkab ta antud hetke turuintressimäärade rakendamist (ja ka muude antud hetke hinnangute ja eelduste rakendamist, kui need rakenduvad) järjepidevalt kõikidel perioodidel kõikidele kohustistele kuni nende lõppemiseni.

Kehtivate arvestuspraktikate jätkamine

25 Kindlustusandja võib jätkata allpoolkirjeldatud arvestuspraktikaid, kuid ühegi nende kasutuselevõtt ei vasta paragrahvile 22:

a) kindlustuskohustiste hindamine diskonteerimata kujul;

b) lepinguliste õiguste hindamine tuleviku investeeringute juhtimistasude suhtes summas, mis ületab nende õiglase väärtuse, kui sellele viitab võrdlus antud hetke tasudega, mida saavad teised turuosalised sarnaste teenuste eest. On tõenäoline, et nende lepinguliste õiguste õiglane väärtus on võrdne algsete tasutud kuludega, välja arvatud juhul, kui tuleviku investeeringute juhtimistasud ja seotud kulud ei ole turul võrreldavaga kooskõlas;

c) erinevate arvestusmeetodite kasutamine tütarettevõtete kindlustuslepingutele (ja seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekutele ja seotud immateriaalsetele varadele, kui neid on), välja arvatud paragrahvis 24 lubatud juhtudel. Kui need arvestusmeetodid on erinevad, võib kindlustusandja muuta neid juhul, kui muutus ei tee arvestusmeetodeid erinevamaks ja samuti vastab käesoleva IFRS-i muudele nõuetele.

Konservatiivsus

26 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid selleks, et likvideerida liigset konservatiivsust. Siiski, kui kindlustusandja juba hindab kindlustuslepinguid piisava ettevaatlikkusega, ei tohi kasutusele võtta täiendavat konservatiivsust.

Tuleviku investeeringukasumid

27 Kindlustusandja ei pea muutma oma kindlustuslepingute arvestusmeetodeid tuleviku investeeringukasumite elimineerimiseks. Siiski esineb ümberlükatav eeldus, et kindlustusandja finantsaruannete asjakohasus ja usaldusväärsus väheneb, kui ta kehtestab arvestusmeetodi, mis kajastab kindlustuslepingute hindamisel tuleviku investeeringukasumeid, välja arvatud juhul, kui need investeeringukasumid mõjutavad lepingulisi makseid. Kaks arvestusmeetodi näidet, kus neid määrasid kajastatakse, on:

a) diskontomäära kasutamine, mis kajastab hinnangulist kasumit kindlustusandja varade suhtes, või

([1]) Käesolevas paragrahvis hõlmavad kindlustuskohustised nendega seotud edasilükkunud omandamisväljaminekuid ja seotud immateriaalseid varasid, nagu need, mida mainitakse paragrahvides 31 ja 32.

▼B

b) nendelt varadelt saadava kasumi prognoosimine hinnangulise kasumimäära alusel, nende prognoositud kasumite diskonteerimist erinevate määrade alusel ja saadud tulemuse kasutamine kohustise hindamisel.

28 Kindlustusandja võib paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatava eelduse ületada siis, ja ainult siis, kui arvestusmeetodi muutmise muud komponendid suurendavad selle finantsaruannete asjakohasust ja usaldusväärsust piisavalt, et üles kaaluda asjakohasuse ja usaldusväärsuse vähenemist, mida põhjustab tuleviku investeeringukasumi määrade arvessevõtmine. Näiteks, oletame, et kindlustusandja olemasolevad kindlustuslepingute arvestusmeetodid hõlmavad jõustumisel liigselt konservatiivseid eeldusi ja järelevalveorgani poolt turutingimusi otseselt arvestamata ettekirjutatud diskontomäära ning eiravad teatud varjatud optsioone ja tagatisi. Kindlustusandja võiks teha finantsaruanded asjakohasemaks ja mitte vähem usaldusväärseks, lülitudes terviklikule, investorile orienteeritud arvestusmeetodile, mida kasutatakse laialdaselt ja mis hõlmab:

a) antud hetke hinnanguid ja eeldusi;

b) mõistlikku (kuid mitte liigselt konservatiivset) korrigeerimist arvestamaks riski ja ebakindlust;

c) hindamisi, mis kajastavad nii optsioonide ja tagatiste tegelikku kui ka ajaväärtust, ning

d) antud hetke turu diskontomäära, isegi siis, kui see diskontomäär kajastab hinnangulist kasumit kindlustusandja varade suhtes.

29 Mõnedes hindamismeetodites kasutatakse diskontomäära tuleviku kasumi nüüdisväärtuse kindlaks tegemisel. Kõnealune kasumi võetakse arvesse erinevatel perioodidel kasutades vastavat valemit. Nende lähenemisviiside korral mõjutab diskontomäär usaldusväärsust ainult kaudselt. Eelkõige on vähemsobival diskontomääral lepingu jõustumisel usaldusväärsuse mõõtmisele piiratud või puuduv mõju. Siiski mõjutab muude lähenemisviiside korral diskontomäär usaldusväärsust otseselt. Viimasel juhul, tingituna asjaolust, et varapõhise diskontomäära kasutuselevõtt omab olulisemat mõju, on väga ebatõenäoline, et kindlustusandja ületaks paragrahvis 27 kirjeldatud ümberlükatavat eeldust.

„Variarvestus”

30 Mõningates arvestusmudelites on kindlustusandja varast tulenev realiseeritud kasumil või kahjumil otsene mõju mõnele või kõigile a) kindlustuskohustiste, b) nendega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute ja c) seotud immateriaalsete varade hindamisele, nagu on kirjeldatud paragrahvides 31 ja 32. Kindlustusandjal lubatakse, kuid ei nõuta, muuta arvestusmeetodeid nii, et varast tulenev kajastatud kuid realiseerimata kasum või kahjum mõjutab neid mõõtmisi samal viisil kui realiseeritud kasum või kahjum. ►**M5** Sellega seotud kindlustuskohustuste (või edasilükkunud sõlmimisväljaminekute või immateriaalsete varade) korrigeerimine kajastatakse muus koondkasumis siis, ja ainult siis, kui realiseerimata kasumid või kahjumid on kajastatud muus koondkasumis. ◄ Sellist arvestuspraktikat nimetatakse mõnikord „variarvestuseks”.

▼B

Äriühenduse või portfelli ülevõtmise käigus omandatud kindlustuslepingud

31 IFRS 3 järgimiseks hindab kindlustusandja omandamiskuupäeval äriühenduse käigus ülevõetud kohustised ja omandatud *kindlustusvarad* õiglases väärtuses. Siiski lubatakse kindlustusandjal, kuid ei nõuta, kasutada laiendatud esitusviisi, mis jagab omandatud kindlustuslepingud kaheks komponendiks:

a) kohustis, mis on hinnatud vastavuses kindlustusandja arvestusmeetoditega, mida ta rakendab enda poolt väljastatud kindlustuslepingutele, ja

b) immateriaalne vara, mis kujutab erinevust i) omandatud kindlustuse lepingujärgsete õiguste ja võetud kindlustuskohustuste õiglase väärtuse ning ii) punktis a kirjeldatud summa vahel. Käesoleva vara hilisem hindamine peab olema samalaadne, mis vastava kindlustuskohustise mõõtmisel.

32 Kindlustusandja, kes omandab kindlustuslepinguid, võib kasutada paragrahvis 31 kirjeldatud laiendatud esitust.

33 Paragrahvides 31 ja 32 kirjeldatud immateriaalsed varad jäävad välja IAS 36 „Varade väärtuse langus” ja IAS 38 rakendusalast. Siiski rakenduvad IAS 36 ja IAS 38 klientide nimekirjade ja kliendisuhete suhtes, mis kajastavad tuleviku lepingute ootusi, mis ei ole lepingujärgsete kindlustusõiguste ega lepingujärgsete kindlustuskohustuste osa, mis olid olemas äriühenduse või portfellitehingu kuupäeval.

Valikuline kasumiosalus

Valikuline kasumiosalus kindlustuslepingutes

34 Mõned kindlustuslepingud sisaldavad nii valikulist kasumiosalust kui ka garanteeritud elementi. Sellise lepingu väljastaja:

a) võib, kuid ei pruugi kajastada garanteeritud elementi valikulisest kasumiosalusest eraldi. Kui (lepingu) väljastaja ei kajasta neid eraldi, liigitab ta terve lepingu kohustisena. Kui väljastaja liigitab neid eraldi, liigitab ta garanteeritud elemendi kohustisena;

b) liigitab, juhul kui ta kajastab valikulist kasumiosalust eraldi garanteeritud elemendist, seda kohustisena või omakapitali eraldiseisva komponendina. Käesolev IFRS ei täpsusta, kuidas esitaja määratleb, kas valikuline kasumiosalus on kohustis või omakapital. Väljastaja võib selle osa jagada kohustise ja kapitaliosaluse komponentideks ja kasutab selleks jagamiseks järjepidevat arvestusmeetodit. Esitaja ei liigita seda osa vahekategooriana, mis ei ole kohustis ega omakapital;

▼B

c) võib kajastada kõiki saadud preemiaid tuluna, eraldamata ühtegi osa, mis kuuluks omakapitali. Sellest tulenevad garanteeritud elemendi ja kohustisena kajastatud valikulise kasumiosaluse muutused tuleb kajastada ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Kui valikuline kasumiosalus on tervikuna või osaliselt liigitatud omakapitalina, võib osa kasumist või kahjumist seostada selle osaga (samal viisil nagu osa võib seostada ►M11 mittekontrolliva osalusega ◄). Valikulise kasumiosaluse mis tahes omakapitali komponendiga seonduva kasumi või kahjumi kajastab väljastaja kasumi või kahjumi jaotusena, mitte kulu või tuluna (vt IAS 1 „Finantsaruannete esitusviis”);

d) rakendab, kui leping sisaldab varjatud tuletisinstrumenti IAS 39 rakendusalas, selle varjatud tuletisinstrumendi suhtes IAS 39;

e) jätkab, kõikides paragrahvides 14–20 ja 34 punktides a kuni d kirjeldamata juhtudel selliste lepingute suhtes oma kehtivat arvestusmeetodit, välja arvatud juhul, kui see muudab neid arvestusmeetodeid viisil, mis vastab paragrahvidele 21–30.

Vaba osavõtuviis finantsinstrumentides

35 Paragrahvi 34 nõuded rakenduvad samuti valikulist kasumiosalust sisaldava finantsinstrumendi suhtes. Lisaks:

a) kui esitaja liigitab kogu vaba osavõtuviisi kohustisena, rakendab ta kohustise piisavuse testi paragrahvides 15–19 tervele lepingule (s.o nii garanteeritud elemendile kui valikulisele kasumiosalusele). Väljastaja ei pea määratlema summat sellisena, nagu see tuleneks IAS 39 rakendamisest garanteeritud elemendile;

b) kui väljastaja liigitab valikulise kasumiosaluse osaliselt või tervikuna omakapitali eraldiseisva komponendina, ei tohi kogu lepingu kajastatud kohustis olla väiksem kui summa, mis tuleneks IAS 39 rakendamisest garanteeritud elemendi suhtes. See summa sisaldab lepingu tagasiostuoptsiooni tegelikku väärtust, kuid ei pea sisaldama selle ajaväärtust, kui paragrahv 9 vabastab selle optsiooni õiglase väärtuse hindamisest. Esitaja ei pea avalikustama summat, mis tuleneks IAS 39 rakendamisest garanteeritud elemendi suhtes, ega esitama seda summat eraldi. Esitaja ei pea ka määratlema seda summat, kui kajastatud kogukohustis on selgelt suurem;

c) kuigi need lepingud on finantsinstrumendid, võib esitaja jätkata nende lepingute preemiate kajastamist tuluna ja kajastada tulenevat kohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse suurenemist kuluna;

d) ehkki need lepingud on finantsinstrumendid, peab emiteerija, kes rakendab valikulise kasumiosalusega lepingute suhtes IFRS 7 paragrahvi 20 punkti b, avalikustama kogu ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatava intressikulu, kuid ei pea arvutama sellist intressikulu sisemise intressimäära meetodi abil.

▼B

AVALIKUSTAMINE

Kajastatud summade selgitus

36 Kindlustusandja avalikustab informatsiooni, mis määratleb ja selgitab kindlustuslepingutest tulenevaid summasid tema finantsaruannetes.

37 Paragrahvi 36 nõuete järgimiseks avalikustab kindlustusandja:

a) oma kindlustuslepingute ja seotud varade, kohustiste, tulude ja kulude arvestusmeetodeid;

b) kindlustuslepingutest tulenevad kajastatud varad, kohustised, tulud ja kulud (ja kui ta esitab rahavoogude aruande otsest meetodit kasutades, siis ka rahavood). Kui kindlustusandja on edasikindlustusvõtja, avalikustab ta:

i) edasikindlustuse ostmisest tuleneva kasumi või kahjumi, mis kajastatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄, ja

ii) kui edasikindlustusvõtja lükkab edasi või amortiseerib edasikindlustuse ostmisest tulenevaid kasumid ja kahjumid, siis perioodi amortisatsiooni ja ülejäänud amortiseerimata summad perioodi alguses ja lõpus;

c) protsessi, mida kasutati punktis b kirjeldatud summade hindamisele suurimat mõju avaldanud eelduste määratlemisel. Kui see on mõistlikult teostatav, avalikustab kindlustusandja need eeldused ka koguseliselt;

d) eelduste muutuste mõju, mida kasutatakse kindlustusvarade ja kindlustuskohustiste hindamiseks, näidates eraldi iga muutuse mõju, millel on finantsaruannetele oluline mõju;

e) kindlustuskohustiste muutuste, edasikindlustusvarade ja olemasolul ka eelmistega seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute võrdlus.

Kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemus ja määr

38 Kindlustusandja avaldab informatsiooni, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata kindlustuslepingutest tulenevate riskide olemust ja määra.

39 Paragrahvi 38 nõuete järgimiseks avalikustab kindlustusandja:

a) oma kindlustuslepingute riski maandamise eesmärgid, põhimõtted ja protsessid ning nende riskide haldamiseks kasutatavad meetodid;

b) kehtetu

c) teavet *kindlustusriski* kohta (nii enne kui pärast riski vähendamist edasikindlustuse kaudu), sealhulgas järgmise teabe:

i) tundlikkus kindlustusriski suhtes (vt paragrahv 39A);

ii) kindlustusriski kontsentratsioon, k.a kirjeldus, kuidas juhtkond kontsentratsioone määrab, ning iga kontsentratsiooni tunnuseks oleva ühise joone kirjeldus (näiteks kindlustatud sündmuse liik, geograafiline piirkond või vääring);

▼B

iii) tegelikud nõuded, võrreldes varasemate hinnangutega (s.o nõuete areng). Nõuete arengu avalikustamine peab tagasi ulatuma perioodini, kui tekkis varaseim oluline nõue, mille väljamaksete summa ja ajastus on siiani ebakindel, kuid ei pea ulatuma kaugemale kui kümme aastat. Kindlustusandja ei pea avalikustama teavet nõuete kohta, mille summa ja ajastuse ebakindlus laheneb tavaliselt ühe aasta jooksul;

▼M19

d) teave krediidiriski, likviidsusriski ja tururiski kohta, mida nõutaks IFRS 7 paragrahvidega 31-42, kui kindlustuslepingud oleksid IFRS 7 rakendusalas. Kuid:

i) kindlustusandjal ei ole kohustuslik esitada IFRS 7 paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavaid lunastustähtaja analüüse, kui ta avalikustab selle asemel teabe kajastatud kindlustuskohustistest tulenevate neto raha väljamaksete hinnangulise ajastuse kohta. See võib toimuda analüüsi vormis, finantsseisundi aruandes kajastatud summade hinnangulise ajastuse järgi;

▼B

ii) kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta kasutada IFRS 7 paragrahvi 40 punkti a nõuete täitmiseks tundlikkusanalüüsi. Selline kindlustusandja avaldab ka IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud teabe;

e) teabe tururiski kohta, mis tuleneb varjatud tuletisinstrumentidest põhikindlustuslepingus juhul, kui kindlustusandja ei ole kohustatud mõõtma ega mõõda varjatud tuletisinstrumente õiglase väärtuse alusel.

39A Paragrahvi 39 punkti c alapunkti i nõuete täitmiseks avalikustab kindlustusandja avalikustama kas punktis a või b osutatud teabe järgmiselt:

►M5 a) sensitiivsusanalüüsi, mis näitab, kuidas kasumit või kahjumit ja omakapitali oleks mõjutatud, kui oleksid aset leidnud muutused olulises riskiteguris, mis olid põhjendatult võimalikud aruandeperioodi lõpus; meetodid ja eeldused, mida kasutati sensitiivsusanalüüsi koostamisel; ja kõik muutused eelmisel perioodil kasutatud meetodites ja eeldustes. ◄ Kui kindlustusandja kasutab alternatiivset meetodit tundlikkuse haldamiseks turutingimuste suhtes, näiteks varjatud väärtuse analüüs, võib ta täita seda nõuet, avaldades alternatiivse tundlikkusanalüüsi ning IFRS 7 paragrahvis 41 nõutud andmed;

b) kvalitatiivse teabe tundlikkuse kohta ning teabe kindlustuslepingute nende sätete ja tingimuste kohta, millel on oluline mõju kindlustusandja tulevaste rahavoogude summale, toimumise ajale ja ebakindlusele.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

40 Üleminekusätted paragrahvides 41–45 rakenduvad nii juba IFRS-e rakendava (majandus)üksuse suhtes käesoleva IFRS-i esmakordsel rakendamisel kui ka IFRS-e esmakordselt rakendava (majandus)üksuse suhtes (esmakordne kasutuselevõtja).

41 Raamatupidamiskohuslane rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

41A *Finantsgarantiilepingutega* (IAS 39 ja IFRS 4 muudatused), avaldatud 2005. aasta augustis, muudeti paragrahvi 4 punkti d, paragrahvi B18 punkti g ning paragrahvi B19 punkti f. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab neid muutusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab samaaegselt IAS 39 ja IAS 32 ([1]) muudatusi.

▼M5

41B IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 30. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

Avalikustamine

42 (Majandus)üksus ei pea rakendama käesoleva IFRS-i avalikustamise nõudeid võrdlusandmete suhtes, mis seostuvad aruandeaastaga, mis algab enne 1. jaanuarit 2005, välja arvatud paragrahvis 37 punktides a ja b nõutud arvestusmeetodite ja kajastatud varade, kohustiste, tulude ja kulude (ja rahavoogudele otsese meetodi kasutamise korral) avalikustamise suhtes.

43 Kui mõne paragrahvides 10–35 esitatud nõude rakendamine võrdlusandmete suhtes, mis seostuvad aruandeaastaga, mis algab enne 1. jaanuarit 2005, ei ole mõistlikult teostatav, avalikustab ta selle asjaolu. Kohustise piisavuse testi rakendamine (paragrahvid 15–19 sellistele võrdlusandmetele võib mõnikord osutuda mõistlikult teostamatuks, kuid paragrahvide 10–35 muude nõuete sellistele võrdlusandmetele rakendamise teostamatus on väga ebatõenäoline. IAS 8 selgitab mõistet „mõistlikult mitteteostatav”.

44 Paragrahvi 39 punkti c alapunkti iii rakendamisel ei pea (majandus)üksus avalikustama informatsiooni kahjude kujunemise kohta, mis toimusid rohkem kui viis aastat enne esimese majandussaasta lõppu, millal käesolevat IFRS-i rakendati. Kui käesoleva IFRS-i esmakordsel rakendamisel on mõistlikult mitteteostatav informatsiooni ettevalmistamine kahjude kujunemise kohta, mis toimusid enne varaseima perioodi algust, mille kohta (majandus)üksus esitab täielikud võrdlusandmed vastavuses käesoleva IFRS-iga avalikustab ta selle asjaolu.

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 7-t, asendatakse viide IAS 32-le viitega IFRS 7-le.

▼B

Finantsvara ümberliigitamine

45 Kui kindlustusandja muudab oma kindlustuskohustiste arvestusmeetodeid, lubatakse tal, kuid ei nõuta, ümber liigitada mõned või kõik tema finantsvarad „õiglases väärtuses kasumi või kahjumi kaudu". Käesolev ümberliigitamine on lubatud, kui kindlustusandja muudab arvestusmeetodeid kui ta esmalt rakendab käesolevat IFRS-i ja muudab edaspidi arvestusmeetodeid vastavalt paragrahvis 22 lubatule. Ümberliigitamine on arvestusmeetodi muutmine ja rakendatakse IAS 8.

Lisa A

Mõisted

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Edasikindlustusvõtja	Kindlustusvõtja edasikindlustuslepingu alusel.
Hoiuse komponent	Lepinguline komponent, mida ei arvestata tuletisinstrumendina IAS 39 alusel ja mis oleks IAS 39 rakendusalas, kui see oleks eraldiseisev instrument.
Otsene kindlustusleping	Kindlustusleping, mis ei ole edasikindlustusleping.
Valikuline kasumiosalus	Lepinguline õigus saada garanteeritud kasumile täiendavat lisakasumit: a) mis on tõenäoliselt märkimisväärne osa kogu lepingujärgsest (kindlustusvõtja) kasumist; b) mille summa või ajastus sõltub lepingu väljastaja otsusest ja c) mis põhineb lepinguliselt: i) kindlaksmääratud lepingute kogumi tulemuslikkusel või kindlaksmääratud lepingutüübil; ii) realiseeritud ja/või realiseerimata investeeringukasumil kindlaksmääratud ja lepingu väljastaja poolt hallatavalt varade kogumilt või iii) lepingut väljastava firma, fondi või muu (majandus)üksusekasumil või kahjumil.
Õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud osapoolte vahelises tehingus.
Finantsgarantiileping	Leping, mis nõuab väljastajalt kindlaksmääratud maksete sooritamist, et hüvitada lepingu valdajale tekkinud kahju, kui kindlaksmääratud võlgnik ei tee makseid tähtaegselt vastavalt võlainstrumendi algsetele või muudetud tingimustele.

▼B

Finantsrisk	võimaliku tuleviku muutuse risk ühes või rohkemas määratletud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või krediidiindeksis või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et muutuja ei ole spetsiifiliselt seotud lepinguosapoolega.
Garanteeritud kasum	Maksed või muu kasu, millele konkreetsel **kindlustusvõtjal** või investoril on tingimusteta õigus, ja mis ei sõltu lepingu väljastaja kaalutlustest.
Garanteeritud element	Kohustus maksta **garanteeritud kasumit valikulist kasumiosalust** sisaldava lepingu järgselt.
Kindlustusvarad	**Kindlustusandja** neto lepingulised õigused **kindlustuslepingu** alusel.
Kindlustusleping	Leping, mille alusel üks osapool **(kindlustusandja)** võtab enda kanda teise osapoole **(kindlustusvõtja)** märkimisväärse kindlustusriski kokkuleppega kompenseerida kindlustusvõtja, kui määratletud mittekindel tuleviku sündmus **(kindlustusjuhtum)** mõjutab kindlustusvõtjat kahjulikult. (vt B lisa käesoleva definitsiooni kohta.)
Kindlustuskohustis	**Kindlustusandja** neto lepingulised kohustused kindlustuslepingu alusel.
Kindlustusrisk	Muu risk kui finantsrisk, mis on üle kantud lepingu omajalt lepingu väljastajale.
Kindlustusjuhtum	Ebakindel tulevikusündmus, mis on kaetud **kindlustuslepinguga** ja millest tuleneb **kindlustusrisk.**
Kindlustusandja	Osapool, kellel on kindlustuslepingu järgne kohustus kompenseerida kindlustusvõtjale, kui esineb **kindlustusjuhtum.**
Kohustiste piisavuse test	Hinnang, kas **kindlustuskohustise** ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust tuleb suurendada (või seotud kapitaliseeritud sõlmimisväljaminekute või seotud immateriaalne vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendada), tuleviku rahavoo ülevaatamise tulemusel.
Kindlustusvõtja	Osapool, kellel on **kindlustuslepingu** järgne õigus kompensatsioonile, kui esineb **kindlustusjuhtum.**
Edasikindlustusvarad	**Edasikindlustusvõtja** neto lepingulised õigused **edasikindlustuslepingu** alusel.
Edasikindlustusleping	Ühe kindlustusandja (**edasikindlustusandja**) väljastatud **leping** teise kindlustusandja (**edasikindlustusvõtja**) kahjude kompenseerimiseks tulenevalt edasikindlustusvõtja poolt väljastatud ühest või mitmest kindlustuslepingust.

▼B

Edasikindlustusandja	Osapool, kellel on **edasikindlustuslepingu** järgne kohustus kompenseerida **edasikindlustusvõtjale kindlustusjuhtumi** esinemisel.
Lahtisidumine	Lepingu komponentide arvestus selliselt nagu oleksid need eraldiseisvad lepingud.

Lisa B

Kindlustuslepingu määratlus

See lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

B1 Käesolev lisa annab juhiseid lisa A kindlustuslepingu määratluse kohta. See käsitleb järgmisi küsimusi:

a) mõiste „ebakindel tulevikusündmus” (paragrahvid B2–B4);

b) mitterahalised hüvitised (paragrahvid B5–B7);

c) kindlustusrisk ja muud riskid (paragrahvid B8–B17);

d) kindlustuslepingute näited (paragrahvid B18–B21);

e) märkimisväärne kindlustusrisk (paragrahvid B22–B28) ja

f) muutused kindlustusriski määras (paragrahvid B29 ja B30).

Ebakindel tulevikusündmus

B2 Ebakindlus (või risk) on kindlustuslepingu põhiolemus. Seega vähemalt üks järgmistest ei ole kindel kindlustuslepingu jõustumisel:

a) kas *kindlustusjuhtum* toimub;

b) millal see toimub või

c) kui palju peab kindlustusandja maksma, kui see toimub.

B3 Mõnes kindlustuslepingus on kindlustusjuhtumiks kahju avastamine lepingu kehtivuse ajal, isegi kui kahju tuleneb sündmusest, mis toimus enne lepingu jõustumist. Muudes kindlustuslepingutes on kindlustusjuhtumiks sündmus, mis toimub lepingu kehtimise ajal, isegi kui tulemuseks olev kahju avastati pärast lepingu kehtivusaja lõppu.

B4 Mõned kindlustuslepingud hõlmavad sündmusi, mis on juba toimunud, kuid mille finantsmõju on siiani ebakindel. Näiteks on edasikindlustusleping, mis katab otsesele kindlustusandjale kindlustusvõtjate poolt talle esitatud kahjunõuete edasise ebasoodsa kujunemise. Sellistes lepingutes on kindlustusjuhtumiks nende nõuete lõplik kulu.

Mitterahalised maksed

B5 Mõned kindlustuslepingud nõuavad või lubavad mitterahalisi makseid. Näiteks on, kui kindlustusandja asendab varastatud eseme otseselt, selle hüvitamise asemel kindlustusvõtjale. Teine näide on, kui kindlustusandja kasutab oma haiglaid ja meditsiinipersonali lepingutega hõlmatud meditsiiniteenuste osutamiseks.

▼B

B6 Mõned fikseeritud tasuga teenuse lepingud, mille osutatava teenuse maht sõltub ebakindlast sündmusest, vastavad käesoleva IFRS-i kindlustuslepingu määratlusele, kuid ei ole mõnes riigis kindlustuslepinguna reguleeritud. Üheks näiteks on hooldusleping, milles teenuse osutaja on nõustunud kindlaksmääratud seadet pärast riket parandama. Fikseeritud teenustasu põhineb eeldatavate rikete arvul, kuid ei ole kindel, kas konkreetne masin puruneb. Seadme rike mõjutab kahjulikult selle omanikku ja leping kompenseerib omanikule (pigem mitterahaliselt kui rahaliselt). Teine näide on autorikke teenuse leping, milles teenuse osutaja nõustub kindlaksmääratud iga-aastase tasu eest pakkuma hädaabi või pukseerima lähimasse töökotta. Viimane leping vastaks kindlustuslepingu definitsioonile isegi siis, kui varustaja ei nõustu parandustöid tegema või osi vahetama.

B7 Käesoleva IFRS-i rakendamine paragrahvis B6 kirjeldatud lepingute suhtes ei ole tõenäoliselt koormavam kui nende IFRS-ide rakendamisel, mis rakenduksid juhul, kui sellised lepingud ei oleks käesoleva IFRS-i rakendusalas.

a) Olulised kohustised purunemistele ja riketele, mis juba on toimunud, on ebatõenäolised.

b) Kui rakendataks IAS 18-t „Tulu”, kajastaks teenuse osutaja tulu lähtuvalt lõpetatuse astmest (ja muudest määratletud kriteeriumidest). Selline käsitlus on ka käesoleva IFRS-i alusel vastuvõetav, mis lubab teenuse osutajal i) jätkata oma olemasolevat arvestusmeetodit nende lepingute suhtes, välja arvatud juhul, kui nad hõlmavad paragrahvis 14 keelatud tegevusi ja ii), täiustada seda arvestusmeetodit, kui paragrahvid 22–30 seda lubavad.

c) Teenuse osutaja arvestab, kas lepingulise kohustuse järgselt teenuse osutamiseks tehtud kulu ületab ettemaksena saadud tulu. Et seda teha, rakendab ta käesolevas IFRS-i paragrahvides 15–19 kirjeldatud kohustise piisavuse testi. Kui käesolevat IFRS-i ei rakendatud nende lepingute suhtes, rakendaks teenuse osutaja IAS 37-t, et määratleda, kas lepingud on kahjulikud.

d) Käesolev IFRS tõenäoliselt ei lisa nendele lepingutele märkimisväärseid avalikustamise nõudeid võrreldes teistes IFRS-ides nõutuga.

Kindlustusriski ja muude riskide eristamine

B8 Kindlustuslepingu määratlus viitab kindlustusriskile, mida käesolev IFRS määratleb kui riski, mis on muu kui *finantsrisk*, mis on lepingu omajalt üle kantud lepingu väljastajale. Leping, millega kaasneb väljastajale finantsrisk ilma märkimisväärse kindlustusriskita, ei ole kindlustusleping.

▼B

B9 Finantsriski määratlus lisas A sisaldab loetelu finants- ja mittefinantsmuutujatest. See nimekiri sisaldab mitterahalisi muutujaid, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifiline, nagu maavärina kahjude indeks konkreetses regioonis või temperatuuride indeks konkreetses linnas. See välistab mitterahalised muutujad, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised, nagu kahjustusi tekitava või selle osapoole vara hävitava tulekahju tekkimine või mittetekkimine. Mitterahalise vara õiglase väärtuse muutuste risk ei ole finantsrisk, kui õiglane väärtus kajastab mitte ainult selliste varade (finantsmuutuja) muutusi turuhindades, kuid ka lepingu osapoole konkreetse mitterahalise vara seisukorda (mitterahaline muutuja). Näiteks, kui konkreetse auto lõppväärtuse garanteerimisega kaasneb garandi risk auto füüsilise seisukorra muutuste suhtes, siis on see risk kindlustusrisk, mitte finantsrisk.

B10 Mõnede lepingutega kaasneb esitajale finantsrisk, lisaks märkimisväärsele kindlustusriskile. Näiteks paljud elukindlustuslepingud garanteerivad kindlustusvõtjale nii minimaalset kasumimäära (tekitades finantsriski) kui ka lubavad hüvitist surma korral, mis mõnel juhul ületavad kindlustusvõtja kogunenud eraldise (tekitades kindlustusriski terviseriski kujul). Sellised lepingud on kindlustuslepingud.

B11 Mõnede lepingute alusel tingib kindlustusjuhtum hinnaindeksiga seotud summa maksmise. Sellised lepingud on kindlustuslepingud eeldusel, et makse, mis on sõltuv kindlustusjuhtumist, võib olla märkimisväärne. Näiteks eluaegse annuiteedi korral, mis on seotud elukalliduse indeksiga, on tegemist kindlustusriski edastamisega, sest makse toimub määramata sündmuse tagajärjel, milleks on annuiteedi saaja ellujäämine. Seos hinnaindeksiga on varjatud tuletisinstrument, kuid toimub ka kindlustusriski edastamine. Kui tulemuseks olev kindlustusriski edastamine on märkimisväärne, vastab varjatud tuletisinstrument kindlustuslepingu määratlusele, mille korral ei pea seda eraldama ja õiglases väärtuses mõõtma (vt käesoleva IFRS-i paragrahvi 7).

B12 Kindlustusriski määratlus viitab riskile, mille kindlustusandja võtab üle kindlustusvõtjalt. Teiste sõnadega on kindlustusrisk eelnevalt eksisteerinud risk, mis on üle kantud kindlustusvõtjalt kindlustusandjale. Järelikult ei ole lepinguga tekkinud uus risk kindlustusrisk.

B13 Kindlustuslepingu määratlus viitab ebasoodsale mõjule kindlustusvõtja suhtes. Määratlus ei piira kindlustusandja makset summaga, mis on võrdne ebasoodsa sündmuse rahalise mõjuga. Näiteks ei välista määratlus „uus vana asemel” tüüpi kindlustuskatet, mille järgselt makstakse kindlustusvõtjale piisavalt võimaldamaks vana kahjustatud vara asendamist uue varaga. Sarnaselt ei piira määratlus tähtajalise riskielukindlustuslepingu väljamakset rahalise kahjuga, mida kandsid surnu ülalpeetavad, ega välista samas eelnevalt kindlaksmääratud summade maksmist, väljendamaks rahaliselt surma või õnnetuse põhjustatud kahju.

▼B

B14 Mõned lepingud nõuavad makset, kui määratletud ebakindel sündmus toimub, kuid ei nõua ebasoodsat mõju kindlustusvõtjale makse eeltingimusena. Selline leping ei ole kindlustusleping isegi siis, kui kindlustusandja kasutab lepingut vastava riski vähendamiseks. Näiteks, kui omaja kasutab tuletisinstrumenti vastava mitterahalise muutuja riski maandamiseks („hedging”), mis on seotud rahavoogudega (majandus)üksuse varaobjektist, ei ole tuletisinstrument kindlustusleping, sest makse ei ole sõltuv sellest, kas varaobjektist tulenevate rahavoogude vähenemise mõju omajale on ebasoodne. Aga kindlustuslepingu määratlus viitab ebakindlale sündmusele, mille ebasoodne mõju kindlustusvõtjale on väljamakse lepingujärgseks eeltingimuseks. See lepingujärgne eeltingimus ei nõua, et kindlustusandja uuriks, kas sündmus tegelikult põhjustas ebasoodsa mõju, kuid lubab kindlustusandjal keelduda maksest, kui ei ole täidetud tingimus, et sündmus ebasoodsat mõju põhjustas.

B15 Kehtivus- ehk püsivusrisk (s.o risk, et vastaspool katkestab lepingu varem või hiljem kui esitaja eeldas lepingu hinda määrates) ei ole kindlustusrisk, sest makse vastaspoolele ei ole sõltuv ebakindlast tuleviku sündmusest, mis mõjutab vastaspoolt ebasoodsalt. Sarnaselt, kulude risk (s.o ootamatute halduskulude suurenemise risk seoses pigem lepingu teenindamisega kui kindlustusjuhtumi kuludega) ei ole kindlustusrisk, sest ootamatu kulude suurenemine ei mõjuta vastaspoolt ebasoodsalt.

B16 Seetõttu ei ole leping, millega kaasneb esitajale kehtivusrisk, püsivusrisk või kulude risk, kindlustusleping, kui sellega ei kaasne esitajale kindlustusriski. Siiski, kui selle lepingu esitaja leevendab seda riski kasutades teist lepingut, et seda riski üle kanda teisele osapoolele, kaasneb teise lepinguga sellele teisele osapoolele kindlustusrisk.

B17 Kindlustusandja saab kindlustusvõtjalt vastu võtta märkimisväärset kindlustusriski ainult siis, kui kindlustusandja on kindlustusvõtjast eraldiseisev (majandus)üksus. Vastastikuse kindlustusseltsi korral arvestab see riski igalt kindlustusvõtjalt ja ühendab need riskid. Kuigi kindlustusvõtjad kannavad ühendatud riski kollektiivselt omanikena oma võimaluste piires, võttis vastastikune kindlustusselts siiski vastu riski, mis on kindlustuslepingu olemuseks.

Kindlustuslepingute näited

B18 Järgmised on näited lepingutest, mis on kindlustuslepingud, eeldusel, et kindlustusriski ülekanne on märkimisväärne:

a) kindlustus varguse või vara kahjustamise vastu;

b) kindlustus tootevastutuse, ametialase vastutuse, tsiviilvastutuse või kohtukulude vastu;

c) elukindlustus ja ettemakstud matuseplaanid (kuigi surm on kindel, on määramata, millal surm saabub või mõnede elukindlustusliikide puhul, kas surm saabub kindlustusega kaetud perioodi jooksul);

d) ellujäämisest sõltuvad annuiteedid ja pensionid (s.o lepingud, millega makstakse kompensatsiooni ebakindla tuleviku sündmuse – annuiteedi saaja või pensionäri ellujäämise korral – et aidata annuiteedi saajat või pensionäri teatud elatustaseme säilitamisel, mida muidu mõjutaks tema ellujäämine ebasoodsalt);

▼B

e) invaliidsuse ja meditsiiniteenuste katmine;

f) tagatisvõlakirjad, tagatiskirjad, täitmistagatised ja pakkumistagatised (s.o lepingud, mis kompenseerivad juhul, kui teine osapool täida lepingulist kohustust, näiteks kohustus ehitada maja);

g) krediidikindlustus, millega tagatakse kindlaksmääratud maksed, et korvata lepingu valdajale kahju, mis tekib seetõttu, et kindlaksmääratud võlgnik ei maksa tähtaegselt algsete või muudetud võlainstrumendi tingimuste alusel. Sellistel lepingutel võib olla erinevaid juriidilisi vorme, nagu garantii, mõningad akreditiivi liigid, krediididerivatiivi riski kaitse leping või kindlustusleping. Ehkki need lepingud vastavad kindlustuslepingu määratlusele, vastavad need ka IAS 39-s esitatud finantsgarantiilepingu määratlusele ning kuuluvad IAS 32 ([1]) ja IAS 39 rakendusalasse, mitte käesoleva IFRS-i rakendusalasse (vt paragrahvi 4 punkti d). Kui finantsgarantiilepingute väljastaja on eelnevalt selgesti kinnitanud, et käsitleb selliseid lepinguid kindlustuslepingutena ning on kasutanud nende suhtes kindlustuslepingutes rakendatavaid arvestusmeetodeid, võib väljastaja siiski valida, kas rakendada selliste finantsgarantiilepingute suhtes IAS 39-t ja IAS 32 ([1]) või käesolevat standardit;

h) toote garantii. Toote garantii, mille on esitanud teine osapool tootja, vahendaja või jaemüüja müüdud kauba eest, on käesoleva IFRS-i rakendusalas. Siiski on toote garantii, mille on otseselt andnud tootja, vahendaja või jaemüüja, selle rakendusalast väljaspool, sest need on IAS 18 ja IAS 37 rakendusalas;

i) omandiõiguskindlustus (s.o kindlustus vigade avastamise vastu maa omandiõiguses, mis ei olnud ilmsed kindlustuslepingu sõlmimise ajal). Sel juhul on kindlustusjuhtumiks omandiõiguses vea avastamine, mitte viga ise;

j) reisiabi (s.o rahaline või mitterahaline kompensatsioon kindlustusvõtjale reisimise ajal kantud kahjude eest). Paragrahvid B6 ja B7 käsitlevad mõningaid seda liiki lepinguid;

k) katastroofitagatised, mis vähendavad põhiosa makseid, intresse või mõlemaid, kui määratletud sündmus mõjutab ebasoodsalt tagatise andjat (välja arvatud juhul, kui määratletud sündmus ei tekita märkimisväärset kindlustusriski, näiteks kui sündmus on intressimäära või välisvaluuta kursi muutus);

l) kindlustusvahetuslepingud ja muud lepingud, mis nõuavad makseid, mis põhinevad klimaatilistel, geoloogilistel või muudel füüsiliste muutujate muutustel, mis on lepingu osapoolele spetsiifilised;

m) edasikindlustuslepingud.

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 7-t, asendatakse viide IAS 32-le viitega IFRS 7-le.

▼B

B19 Järgnevad on näited objektidest, mis ei ole kindlustuslepingud:

a) investeerimislepingud, millel on kindlustuslepingu juriidiline vorm, kuid millega ei kaasne kindlustusandjale märkimisväärset riski, näiteks elukindlustuslepingud, millega kindlustusandja ei kanna märkimisväärset suremusriski (sellised lepingud on mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21);

b) lepingud, millel on kindlustuse juriidiline vorm, kuid mille alusel kogu märkimisväärne kindlustusrisk läheb tagasi kindlustusvõtjale tühistamatute ja täitmisele pööratavate mehhanismide kaudu, mis korrigeerivad kindlustusvõtja tuleviku makseid otseselt kindlustatud kahjudest tulenevalt, näiteks mõned finantsedasikindlustuse lepingud või mõned grupilepingud (sellised lepingud on tavaliselt mittekindlustuslikud finantsinstrumendid või teenuse lepingud, vt paragrahve B20 ja B21);

c) enesekindlustus, teisisõnu riski enda kanda jätmine, mida oleks võinud katta kindlustus (kindlustusleping puudub, sest ei ole kokkulepet teise osapoolega);

d) lepingud (nagu hasartmängulepingud), mis nõuavad tasumist, kui konkreetne ebakindel tuleviku sündmus toimub, kuid ei nõua lepingulise makse eeltingimusena, et sündmus mõjutaks kindlustusvõtjat ebasoodsalt. Siiski ei välista see ettemääratud väljamakse kindlaksmääramist, et kvantifitseerida konkreetse sündmuse nagu surma või õnnetuse põhjustatud kahju (vt ka paragrahv B13);

e) tuletisinstrumendid, millega kaasneb ühele osapoolele finantsrisk, kuid mitte kindlustusrisk, kuivõrd need nõuavad osapoolelt makset, mis põhineb ainult muutusel ühes või mitmes järgmisest: kindlaksmääratud intressimääras, finantsinstrumendi hinnas, kaubahinnas, välisvaluutakursis, hinna- või määraindeksis, krediidireitingus või muus muutujas, ja mitterahalise muutuja korral tingimusel, et see muutuja ei ole lepinguosapoolele spetsiifiline (vt IAS 39);

f) krediidiga seotud garantii (või akreditiiv, krediididerivatiivi riski kaitse leping või krediidikindlustusleping), mis nõuab makseid isegi siis, kui valdajal ei ole tekkinud kahjusid seetõttu, et võlgnik on jätnud tähtajaks maksmata (vt IAS 39);

g) lepingud, mis nõuavad klimaatilisel, geoloogilisel või muul füüsilisel teguril põhinevaid makseid, mis ei ole spetsiifilised lepingu osapoolele (tavaliselt nimetatakse neid ilmastiku tuletisinstrumentideks);

h) katastroofitagatised, mis toovad kaasa põhiosa, intressi või mõlema vähendatud maksed, tulenevalt klimaatilistest, geoloogilistest või muudest füüsilistest teguritest, mis ei ole lepingu osapoolele spetsiifilised.

B20 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud tekitavad finantsvara või finantskohustisi, on need IAS 39 rakendusalas. Muu hulgas tähendab see, et lepingu osapooled kasutavad niinimetatud deposiitarveldust, mis hõlmab järgmist:

a) üks osapool kajastab saadud tasu pigem finantskohustise kui tuluna;

▼B

b) teine osapool kajastab makstud tasu pigem finantsvara kui kuluna.

B21 Kui paragrahvis B19 kirjeldatud lepingud ei tekita finantsvara või finantskohustist, rakendub IAS 18. IAS 18 alusel kajastatakse teenuse osutamise tehinguga seotud tulu lähtuvalt tehingu valmidusastmest, kui ülekande tulemust saab usaldusväärselt hinnata.

Märkimisväärne kindlustusrisk

B22 Leping on kindlustusleping ainult siis, kui sellega edastatakse märkimisväärne kindlustusrisk. Paragrahvid B8–B21 käsitlevad kindlustusriski. Järgnevad paragrahvid käsitlevad selle hindamist, kas kindlustusrisk on märkimisväärne.

B23 Kindlustusrisk on märkimisväärne siis, ja ainult siis, kui kindlustusjuhtum võib põhjustada kindlustusandja poolset märkimisväärset lisahüvitise maksmist iga stsenaariumi korral, välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu (s.o ei oma märgatavat mõju majandustehingule). Kui märkimisväärne lisahüvitis kuuluks maksmisele stsenaariumides, millel on majanduslik sisu, on eelmise lause tingimust võimalik täita isegi siis, kui kindlustusjuhtum on äärmiselt ebatõenäoline või isegi ka siis, kui oodatav (s.o tõenäosusega kaalutud) tingimusliku rahavoo nüüdisväärtus moodustab väikese osa kõigist järele jäänud lepingulise rahavoogude oodatavast nüüdisväärtusest.

B24 Paragrahvis B23 kirjeldatud lisahüvitised viitavad summadele, mis ületavad neid summasid, mida tuleks maksta, kui kindlustusjuhtum toimuks (välja arvatud stsenaariumid, millel puudub majanduslik sisu). Sellised lisasummad sisaldavad kahjukäsitluskulusid ja kahjude hindamiskulusid, välja arvatud:

a) võimaluse kadumine nõuda kindlustusvõtjalt tasu teenuste eest tulevikus. Näiteks investeeringuga seotud elukindlustuslepingu korral kindlustusvõtja surm tähendab, et kindlustusvõtja ei sa enam pakkuda investeeringu haldamisteenuseid ja selle eest tasu võtta. Siiski see kindlustusandja majanduslik kahju ei tulene kindlustusriskist nagu ka vastastikuse fondi juht ei võta enda kanda kindlustusriski seoses kliendi võimaliku surmaga. Seepärast ei ole tuleviku investeeringute haldustasu potentsiaalne kadumine asjakohane selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati;

b) tasudest loobumine surma korral, mida saadaks tühistamise või tagasiostu korral. Seetõttu, et lepinguga hakkasid need tasud kehtima, ei kompenseeri tasudest loobumine kindlustusvõtjale eelnevalt olemas olnud riski. Järelikult ei ole need asjakohased selle hindamisel, mil määral kindlustusriski lepinguga edastati;

c) makse mis sõltub sündmusest mis ei too kaasa olulist kahju lepingu omajale. Näiteks analüüsigem lepingut, mis nõuab väljastajalt ühe miljoni rahaühiku maksmist, kui vara kahjustub füüsiliselt, põhjustades kindlustusvõtjale ebaolulise majandusliku kahju ühe rahaühiku ulatuses. Käesolevas lepingus edastab lepingu omaja kindlustusandjale ebaolulise, ühe rahaühiku kaotamise riski. Samas tekitab leping mittekindlustusliku riski, et väljastaja peab tasuma 999 999 rahaühikut, kui määratletud sündmus aset leiab. Tingituna asjaolust, et kindlustusandja ei võta omajalt vastu märkimisväärset kindlustusriski, ei ole käesolev leping kindlustusleping;

▼B

d) võimalikud edasikindlustushüvitised. Kindlustusandja arvestab neid eraldi.

B25 Kindlustusandja hindab kindlustusriski märkimisväärsust pigem iga lepingu puhul eraldi kui viitab olulisusele finantsaruande seisukohalt ([1]). Seega võib kindlustusrisk olla märkimisväärne isegi siis, kui olulise kahju võimalus on minimaalne kogu lepinguportfelli ulatuses. Käesolev lepinghaaval hindamine teeb lihtsamaks lepingu kindlustuslepinguks liigitamine. Siiski, kui suhteliselt samalaadsete väikeste lepingute portfell koosneb teadaolevalt lepingutest, mis kõik kannavad üle kindlustusriski, ei pea kindlustusandja kontrollima iga lepingut portfellis, määratlemaks väheseid mitte tuletisinstrumendi laadseid lepinguid, millega edastatud kindlustusrisk on ebaoluline.

B26 Paragrahvidest B23–B25 tuleneb, et kui leping maksab surma korral hüvitist, mis ületab ellujäämise korral makstava summa, on leping kindlustusleping, välja arvatud juhul, kui lisaelukindlustushüvitis on ebaoluline (otsus langetatakse antud lepingu, mitte kogu lepingute portfelli suhtes). Nagu märgitud paragrahvi B24 punktis b, ei sisaldu surma, katkestamise või tagasiostu tasudest loobumine käesolevas hinnangus, kui loobumine ei kompenseeri kindlustusvõtjale varem eksisteerinud riski. Sarnaselt on annuiteedileping, mis maksab regulaarselt välja summasid kindlustusvõtja elu lõpuni, kindlustusleping, välja arvatud juhul kui summaarsed elusolekust sõltuvad maksed on ebaolulised.

B27 Paragrahv B23 viitab täiendavale hüvitisele. Sellised täiendavad hüvitised võivat sisaldada nõuet maksta hüvitist varem, kui kindlustusjuhtum leiab aset varem ja makset ei korrigeerita raha ajaväärtuse suhtes. Üks näide on eluaegne riskielukindlustus fikseeritud summa eest (teisisõnu kindlustus, mis sätestab fikseeritud kindlustushüvitise kindlustatu mis tahes ajahetkel toimuva surma korral, ilma et kindlustuskaitse lõpu kuupäev oleks määratud). On kindel, et kindlustatu sureb, kuid surmakuupäev ei ole kindel. Kindlustusandja kannab kahju selliste lepingute eest, mille kindlustatu sureb varakult, isegi kui kogu lepinguportfelli osas tervikuna kahju ei esine.

B28 Kui kindlustuslepingus ei ole lahtiseotud deposiitosa ja kindlustuskomponent, hinnatakse edastatava kindlustusriski olulisust lähtuvalt kindlustuskomponendist. Varjatud tuletisinstrumendi korral edastatud kindlustusriski olulisust hinnatakse lähtuvalt varjatud tuletisinstrumendist.

Muutused kindlustusriski tasemes

B29 Mõnede lepingute jõustumisel ei edastata üldse kindlustusriski väljastajale, kuigi need lepingud edastavad kindlustusriski hiljem. Näiteks analüüsigem lepingut, mille alusel saadakse kindlaksmääratud investeeringutulu ja mis sisaldab kindlustusvõtja võimalust kasutada lõpptähtaja saabudes investeerimise sissetulekuid elusolekust sõltuva annuiteedi ostmiseks jooksvatest tasumääradest annuiteedi eest mida küsitakse ka teistelt uutelt annuiteedilepingu sõlminutelt, juhul, kui kõnealune kindlustusvõtja seda võimalust kasutab. Lepinguga ei edastata kindlustusriski väljastajale kuni viimane seda valikut otsustab

([1]) Seetõttu, ühest lepingust tulenevad sama vastaspoolega samaaegselt sõlmitud lepingud (või muidu sõltumatud lepingud).

▼B

kasutada, kuivõrd kindlustusandjale säilib vabadus määrata annuiteedi hind põhimõttel, mis kajastab sel ajal kindlustusandjale ülekantud kindlustusriski. Siiski, kui leping määrab kindlaks tasumäära annuiteedi eest (või annuiteedi tasumäära kindlaksmääramise aluse), edastab leping jõustumise hetkel kindlustusandjale kindlustusriski.

B30 Leping, mis vastab kindlustuslepingu nõuetele, jääb kindlustuslepinguks seni, kuni kõik õigused ja kohustused on täidetud või kehtivuse kaotanud.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 5

Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kirjeldada müügiks määratud põhivarade arvestust ja *lõpetatud tegevusvaldkondade* esitamist ja avalikustamist. Käesolev IFRS nõuab seejuures:

a) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, hindamist madalaima ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja *õiglase väärtuse alusel,* millest on maha arvatud *müügikulutused,* ja selliste varade amortiseerimise lõpetamist; ja

b) varade, mis vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele, eraldi esitamist bilansis ja lõpetatud tegevusvaldkondade tulemuste eraldi esitamist ►**M5** koondkasumi aruandes ◄.

RAKENDUSALA

2 Klassifitseerimise ja esitamise nõuded käesoleva IFRS-i mõistes rakenduvad igale kajastatud *põhivarale* ([1]) ja kõikidele (majandus)üksuse *müügigruppidele*. Käesoleva IFRS-i nõuded hindamise kohta rakenduvad kõikidele kajastatud põhivaradele ja müügigruppidele (nagu on toodud paragrahvis 4), välja arvatud paragrahvis 5 loetletud varadele, mida hinnatakse jätkuvalt kooskõlas vastava standardiga.

3 Varasid, mida kooskõlas IAS 1-ga „Finantsaruannete esitamine” ►**M5** ———— ◄ liigitatakse põhivaradeks ei liigitata ümber *käibevaradeks* enne, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga. Teatud liiki varasid, mida (majandus)üksus käsitleb tavaliselt kui üksnes edasimüügi eesmärgil soetatud põhivara, ei liigitata käibevaraks, välja arvatud juhul, kui nad vastavad müügiks määratute hulka liigitamise kriteeriumitele kooskõlas käesoleva IFRS-iga.

4 Mõnikord müüb (majandus)üksus ühe tehingu raames teatud varaderühma koos mõne, võimalik et sellega otseselt seotud, kohustisega. Selline müügigrupp võib olla *raha teenivate üksuste grupp*, üks raha

([1]) Varade likviidsuse tasemest lähtuvalt on põhivarad sellised varad, mille maksumus kaetakse eeldatavasti pikema perioodi kui 12 kuu jooksul peale ►**M5** aruandeperioodi lõppu ◄. Selliste varade liigitamise suhtes rakendatakse paragrahvi 3.

▼B

teeniv üksus või osa raha teenivast üksusest [1]. Gruppi võivad kuuluda igasugused (majandus)üksuse varad ja kohustised, sealhulgas käibevarad, lühiajalised kohustised ja varad, mis paragrahvi 5 alusel ei kuulu käesoleva IFRS-i hindamisnõuete alla. Kui põhivara, mis kuulub käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse, on osa müügigrupist, rakenduvad käesoleva IFRS-i hindamise nõuded grupile tervikuna, seega hinnatakse gruppi madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Hindamise nõuded üksikute varade ja kohustiste kohta müügigrupis on toodud paragrahvides 18, 19 ja 23.

5 Käesoleva IFRS-i [2] hindamistingimused ei kehti järgmistele varadele, üksikutele varadele või osale müügigrupist, mida käsitletakse järgmiste standardite raames:

a) edasi lükkunud tulumaksu varad (IAS 12 „Tulumaks”);

b) töötajate hüvitistega seotud varad (IAS 19 „Hüvitised töötajatele”);

c) finantsvarad, mis kuuluvad IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” alla;

d) põhivarad, mida kajastatakse õiglases väärtuses IAS 40-s „Kinnisvarainvesteeringud”;

▼M8

e) põhivarad, mida hinnatakse õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud hinnangulised müügikulud kooskõlas IAS 41-ga *Põllumajandus*;

▼B

f) lepingulised õigused kindlustuslepingutes, nagu määratletud IFRS 4-s „Kindlustuslepingud”.

▼M17

5A Käesolevas IFRSis toodud liigitamise, esitamise ja mõõtmise nõuded, mis on rakendatavad müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes, rakendatakse ka oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele jaotamiseks hoitavaks (omanikele jaotamiseks hoitavaks) liigitatud põhivara (või müügigrupi) suhtes.

▼M22

5B Käesolevas IFRSis sätestatakse avalikustatav teave, mis on nõutav müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes. Muude IFRSide avalikustatava teabe nõue ei rakendu selliste varade (või müügigruppide) puhul, välja arvatud, kui nendes IFRSides nõutakse:

a) spetsiifilist avalikustatavat teavet müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) suhtes;

---

[1] Siiski, kui rahavood varadelt või varaderühmalt eeldatakse laekuvat peamiselt müügist, mitte jätkuvast kasutusest, muutuvad nad vähem sõltuvaks rahavoogudest, mis laekuvad teistelt varadelt ja müügigrupp, mis oli osa raha genereerivast üksusest muutub eraldi raha genereerivaks üksuseks.

[2] Välja arvatud paragrahvid 18 ja 19, mis nõuavad kõnealuste varade hindamist kooskõlas teiste rakendatavate IFRS-idega

▼**M22**

b) avalikustatavat teavet müügigruppi kuuluvate varade ja kohustiste, mille mõõtmise nõuded ei ole IFRS 5 rakendusalas, mõõtmise kohta ja selline avalikustatav teave ei ole juba toodud finantsaruannete muudes lisades.

Täiendav avalikustatav teave müügiks hoitavateks või lõpetatud tegevusvaldkondadeks liigitatud põhivarade (või müügigruppide) kohta võib osutuda vajalikuks vastamaks IAS 1, eriti selle standardi paragrahvide 15 ja 125 üldistele nõuetele.

▼**M17**

PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPPIDE) LIIGITAMINE MÜÜGIKS HOITAVAKS VÕI OMANIKELE JAOTAMISEKS HOITAVAKS

▼**B**

6 (Majandus)üksus liigitab põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks, kui selle ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt müügitehingu, mitte jätkuva kasutuse läbi.

7 Et see toimiks, peab vara (või müügigrupp) olema saadaval koheseks müügiks käesolevas seisukorras, sõltudes ainult tingimustest, mis on tavalised ja selliste varade (või müügigruppide) müügile omased ja selle müük peab olema *äärmiselt tõenäoline*.

▼**M17**

8 Selleks, et müük oleks väga tõenäoline, peab vastaval tasemel juhtkond olema otsustanud plaani müüa vara (või müügigrupp) ning peab olema käivitatud aktiivne plaan ostja leidmiseks ja plaani täitmiseks. Peale selle tuleb vara (või müügigruppi) aktiivselt turustada, et müüa seda hinnaga, mis on põhjendatud selle hetke õiglase väärtuse suhtes. Lisaks peaks müük eeldatavasti toimuma ühe aasta jooksul alates liigitamise kuupäevast, välja arvatud kui paragrahviga 9 lubatakse teisiti, ning tegevused plaani läbiviimiseks peaksid andma märku, et märkimisväärsete muudatuste tegemine plaani või plaani tagasivõtmine on ebatõenäoline.

▼**M8**

8A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, liigitab selle tütarettevõtte kõik varad ja kohustised müügiks hoitavaks, kui on täidetud paragrahvides 6–8 sätestatud kriteeriumid, olenemata sellest, kas (majandus)üksusel säilib pärast müüki mittekontrolliv osalus oma endises tütarettevõttes.

▼**B**

9 Sündmused või olukorrad võivad müügi lõpule viimise perioodi pikendada üle ühe aasta. Müügi lõpule viimiseks vajaliku perioodi pikendus ei välista vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks, kui pikenemist põhjustavad juhtumid või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile vara (või müügigrupp) müüa. See toimib siis, kui lisa B kriteeriumid on täidetud.

▼B

10 Müügitehing hõlmab põhivarade vahetamist teiste põhivarade vastu kui vahetusel on majanduslik sisu lähtudes IAS 16-st „Materiaalsed põhivarad”.

11 Kui (majandus)üksus soetab põhivara (või müügigrupi) üksnes eesmärgiga see hiljem realiseerida, liigitab ta soetamiskuupäeval selle põhivara (või müügigrupi) müügiks hoitavaks ainult juhul, kui paragrahvis 8 seatud üheaastane nõue on täidetud (välja arvatud nagu lubatud paragrahvis 9) ja on äärmiselt tõenäoline, et ükskõik milline muu kriteerium paragrahvides 7 ja 8, mis ei ole selleks kuupäevaks täidetud, täidetakse soetamisele järgneva lühikese ajavahemiku (harilikult kolme kuu) jooksul.

12 Kui kriteeriumid paragrahvides 7 ja 8 on täidetud ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ järgselt, ei pea (majandus)üksus selles finantsaruandes põhivara (või müügigruppi) liigitama müügiks hoitavana. Siiski, kui need kriteeriumid täidetakse ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ järgselt, kuid enne finantsaruannete väljaandmist, avalikustab (majandus)üksus finantsaruande lisades informatsiooni, mis on kirjeldatud paragrahvide 41 punktides a, b ja d.

▼M17

12A Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on nõutav jurisdiktsioonis) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas müügiga jaotatakse vara (või müügigruppi) omanikele. Selleks peavad varad olema kättesaadavad koheseks jaotamiseks oma praeguses seisundis ja jaotamine peab olema väga tõenäoline. Selleks, et jaotamine oleks väga tõenäoline, peab olema algatatud meetmeid jaotamise läbiviimiseks ja need peavad eeldatavasti olema läbi viidud ühe aasta jooksul arvates liigitamise kuupäevast. Jaotamise läbiviimiseks nõutavad meetmed peaksid andma märku, et jaotamise märkimisväärne muutmine või jaotamise tagasivõtmine on ebatõenäoline. Aktsionäride poolse heakskiidu (kui on jurisdiktsioonis nõutav) tõenäosust tuleks võtta arvesse selle hindamisel, kas jaotamine on väga tõenäoline.

▼B

Põhivarad, millest kavatsetakse loobuda

13 (Majandus)üksus ei liigita müügiks hoitavaks põhivara (või müügigruppi), millest kavatsetakse loobuda. Seda sellepärast, et selle ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse peamiselt jätkuva kasutuse läbi. Siiski, kui müügigrupp, millest kavatsetakse loobuda, vastab paragrahvide 32 punktides a–c toodud kriteeriumitele, esitab (majandus)üksus müügigrupi tulemused ja rahavood lõpetatud tegevusvaldkondadena vastavalt paragrahvidele 33 ja 34 kuupäeval, mil selle kasutamine lakkab. Põhivarad (või müügigrupid), millest kavatsetakse loobuda, hõlmavad põhivarasid (või müügigruppe), mida kasutatakse nende majandusliku eluea lõpuni ja põhivarasid (või müügigruppe), mida ei müüda, vaid mis suletakse.

14 (Majandus)üksus ei arvesta põhivarana vara mis ajutiselt on kasutuselt ära võetud just nagu sellest kavatsetakse loobuda.

▼B

MÜÜGIKS HOITAVATE PÕHIVARADE (VÕI MÜÜGIGRUPI) HINDAMINE

Põhivara (või müügigrupi) hindamine

15 (Majandus)üksus hindab põhivara (või müügigruppi), mida liigitatakse müügiks hoitavaks, madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused.

▼M17

15A (Majandus)üksus mõõdab omanikele jaotamiseks liigitatud põhivara (või müügigruppi) selle bilansilises (jääk)maksumuses või õiglases väärtuses, milles on maha arvatud jaotamise kulutused, olenevalt sellest, kumb on madalam ([1]).

▼B

16 Kui värskelt omandatud vara (või müügigrupp) vastab müügiks hoitava liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), siis paragrahvi 15 rakendamise tulemusena hinnatakse vara (või müügigruppi) esmasel arvele võtmisel madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse alusel, kui vara ei oleks olnud niimoodi liigitatud (näiteks soetusmaksumuses) ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused. Järelikult, kui vara (või müügigrupp) on soetatud osana äriühendusest, hinnatakse seda õiglases väärtuses, millest on maha arvatud müügikulutused.

17 Kui müügi toimumist on oodata hiljem kui ühe aasta möödudes, hindab (majandus)üksus müügikulusid nende nüüdisväärtuses. Iga müügikulutuste nüüdisväärtuse tõus, mis tuleneb aja möödumisest, kajastub kasumis või kahjumis finantskuluna.

18 Vahetult enne vara (või müügigrupi) esmast liigitamist müügiks hoitavaks, hinnatakse vara (või kõik grupi varad ja kohustised) ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused kooskõlas rakendatavate IFRS-idega.

19 Hilisemal müügigrupi ümberhindamisel hinnatakse kooskõlas rakendatavate IFRS-idega kõikide varade ja kohustiste, mis ei ole käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalas, aga kuuluvad müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi, ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk) maksumused ümber enne, kui hinnatakse ümber müügigrupi õiglane väärtus, millest on maha arvatud müügikulutused.

Vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite ja nende tühistamise kajastamine

20 (Majandus)üksus kajastab vara väärtuse langusest tuleneva kahjumi, mis on tingitud esmasest või hilisemast vara (või müügigrupi) allahindlusest õiglase väärtuseni, millest on maha arvatud müügikulutused sellises ulatuses, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19.

21 (Majandus)üksus kajastab tulu igast hilisemast vara õiglase väärtuse, millest on maha arvatud müügikulutused, tõusust aga mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga „Varade väärtuse langus”.

([1]) Jaotamise kulutused on täiendavad kulutused, mis on otseselt omistatavad jaotamisele, välja arvatud finantseerimiskulutused ja tulumaksu kulu.

▼B

22 (Majandus)üksus kajastab tulu igast järgmisest müügigrupi õiglase väärtuse (millest on maha arvatud müügikulutused) tõusust:

a) sellise ulatuseni, mida ei ole kajastatud kooskõlas paragrahviga 19, aga

b) mitte rohkem kui seda on kumulatiivne kahjum vara väärtuse langusest, mis on kajastatud kas kooskõlas käesoleva IFRS-iga või eelnevalt kooskõlas IAS 36-ga põhivarade puhul, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse.

23 Müügigrupi suhtes kajastatud vara väärtuse langusest tekkinud kahjum (või sellele järgnev kasum) vähendab (või tõstab) ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust kogumi põhivaradel, mis kuuluvad käesoleva IFRS-i hindamisnõuete rakendusalasse ja mis on määratletud IAS 36 (parandatud 2004) paragrahvi 104 punktides a ja b ja paragrahvis 122.

24 Kasum või kahjum, mida ei ole eelnevalt kajastatud põhivara (või müügigrupi) müügikuupäevaks, kajastatakse kajastamise lõpetamise kuupäeval. Kajastamise lõpetamisega seotud nõuded on välja toodud:

a) IAS 16 (parandatud 2003) paragrahvides 67–72 materiaalsete põhivarade kohta ja

b) IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004) paragrahvides 112–117 immateriaalsete varade kohta.

25 (Majandus)üksus ei amortiseeri põhivara, kui see on liigitatud müügiks hoitavaks või on osa müügigrupist, mis on liigitatud müügiks hoitavaks. Intressi ja teiste kulude, mis on omased müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustistele, kajastamist jätkatakse.

Muudatused müügiplaanis

26 Kui (majandus)üksus on vara (või müügigrupi) liigitanud müügiks hoitavaks aga see enam ei vasta kriteeriumitele paragrahvides 7–9, lõpetab (majandus)üksus vara (või müügigrupi) liigitamise müügiks hoitavaks.

27 (Majandus)üksus hindab põhivara, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks (või mis ei kuulu enam müügiks hoitavaks liigitatud müügigruppi) madalaima:

a) ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega, mis oli varal (või müügigrupil) enne müügiks hoitavaks liigitamist ja mis vastas igale amortisatsioonile, või ümber hindamisele, mis oleks kajastatud kui vara (või müügigrupp) ei oleks liigitatud müügiks hoitavaks, ja

b) *kaetava väärtusega* kuupäeval, mil tehti hilisem otsus mitte müüa ([1]).

([1]) Kui põhivara on osa raha teenivast üksusest, on tema kaetavaks maksumuseks ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus, mis oleks sellel varal kajastatud peale igasuguste vara väärtuse langusest tekkinud kahjumite jaotamist selles raha teenivas üksuses kooskõlas IAS 36-ga.

▼B

28 (Majandus)üksus kajastab kõik vajalikud korrigeerimised, mis on tehtud sellise põhivara ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele, mida enam ei liigitata müügiks hoitavaks, selle perioodi, millal enam ei ole täidetud paragrahvide 7–9 kriteeriumid, kasumis või kahjumis ([1]) jätkuvatest tehingutest. (Majandus)üksus esitab selle korrigeerimise ►M5 koondkasumi aruande osas ◄, milles esitatakse kasum või kahjum kooskõlas paragrahviga 37, kui seda on.

29 Kui (majandus)üksus eemaldab üksiku vara või kohustise müügigrupist, mida liigitatakse müügiks hoitavana, jätkatakse müügigruppi alles jäänud müügiks hoitavate varade ja kohustiste hindamist grupina ainult siis, kui see vastab paragrahvides 7–9 toodud kriteeriumitele. Vastasel juhul hinnatakse gruppi alles jäänud põhivarad, mis üksikutena vastavad müügiks määratute kriteeriumitele eraldi nende madalaima ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja õiglase väärtuse alusel, millest on maha arvatud müügikulutused, selle kuupäeva seisuga. Iga põhivara suhtes, mis ei vasta kriteeriumitele, lõpetatakse müügiks hoitavana liigitamine kooskõlas paragrahviga 26.

ESITAMINE JA AVALIKUSTAMINE

30 (Majandus)üksus esitab ja avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata lõpetatud tegevusvaldkondade ja põhivarade (või müügigruppide) realiseerimise finantsmõjusid.

Lõpetatud tegevusvaldkondade esitamine

31 *(Majandus)üksuse komponent* hõlmab tegevusi ja rahavooge, mida saab tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgist lähtuvalt selgesti eristada ülejäänud (majandus)üksusest. Teisisõnu on (majandus)üksuse komponent raha teeniv üksus või grupp raha teenivaid üksusi, mida hoitakse kasutamise eesmärgil.

32 Lõpetatud tegevusvaldkond on (majandus)üksuse komponent, mis on kas realiseeritud või liigitatud müügiks hoitavaks, ja

a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda,

b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või

c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.

33 (Majandus)üksus avalikustab:

a) ühe summana ►M5 koondkasumi aruandes ◄, mis hõlmab:

i) lõpetatud tegevusvaldkondade maksudejärgset kasumit/kahjumit ja

ii) maksudejärgset kasumit või kahjumit mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigrupi müügi kaudu.

([1]) Välja arvatud juhul, kui vara on materiaalne põhivara või immateriaalne vara, mis hinnati ümber kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga enne müügiks hoitavaks liigitamist. Sellisel juhul võetakse korrigeerimist ümberhindluse suurenemise või vähenemisena.

▼B

b) punktis a mainitud summa analüüsi järgmiste näitajate osas:

i) lõpetatud tegevusvaldkondade müügitulud, kulud ja maksueelne kasum või kahjum;

ii) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi;

iii) kasum või kahjum, mis kujuneb õiglase väärtuse põhjal, millest on maha arvatud müügikulutused, hindamise või lõpetatud tegevusvaldkondade varade või müügigrupi müügi kaudu ja

iv) seonduv tulumaksukulu IAS 12 paragrahvi 81 punkti h nõuete järgi.

Analüüs võib olla esitatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ või selle lisades. Kui see on esitatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄ peab ta olema esitatud paragrahvis, mis on seotud lõpetatud tegevusvaldkondadega ja seega jätkuvatest tegevusvaldkondadest eraldi. Analüüs ei ole nõutav nende müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõte ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).

c) netorahavood, mis on omistatavad lõpetatud tegevusvaldkondade äri-, investeerimis- ja finantseerimistegevustele. See avalikustatav teave võib olla nii aruande lisades kui ka ►M5 koondkasumi aruandes ◄. See avalikustatav teave ei ole nõutud müügigruppide puhul, mis on äsja omandatud tütarettevõtted ja mis omandamisel vastasid müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11).

▼M11

d) jätkuvatest tegevusvaldkondadest ja emaettevõtte omanikele omistatavatest lõpetatud tegevusvaldkondadest saadava tulu summa. Sellist avalikustatavat teavet võib esitada kas lisades või koondkasumiaruandes.

▼M5

33A Kui (majandus)üksus esitab kasumi või kahjumi komponendid eraldiseisvas kasumiaruandes, nagu on kirjeldatud IAS 1 (parandatud 2007) paragrahvis 81, esitatakse lõpetatud tegevusvaldkonda puudutav osa selles eraldiseisvas aruandes.

▼B

34 (Majandus)üksus avalikustab finantsaruannetes paragrahvis 33 nõutud informatsiooni ka eelnevate ajavahemike kohta nii, et hilisema kajastatava aruandlusperioodi ►M5 aruandeperioodi lõpuks ◄ lõpetatud tegevusvaldkondasid puudutav informatsioon oleks esitatud.

35 Jooksval perioodil tehtud parandused maksumustele, mis on eelnevalt esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades, mis on otseselt seotud lõpetatud tegevusvaldkondade müügiga eelneval perioodil tuuakse lõpetatud tegevusvaldkondades eraldi välja. Selliste paranduste olemus ja maksumus avalikustatakse. Olukorrad, kus sellised parandused võivad tekkida, on näiteks järgmised:

a) ebakindlused, mis tulenevad müügitehingu tähtaegadest, nagu otsus ostuhindade korrigeerimiseks ja ostja hüvitise küsimused;

▼B

b) ebakindlused, mis tekivad ja on otseselt seotud komponendi äritegevustega enne komponendi müüki, nagu näiteks müüja poolt kaasatud keskkonnaalased ja toote garantii kohustused;

c) töötajate hüvitiste plaani kohustuste arveldus eeldusel, et arveldus on otseselt seotud müügitehinguga.

36 Kui (majandus)üksus lõpetab (majandus)üksuse komponenti müügiks hoitavaks liigitamist, liigitatakse komponendi äritegevuste tulemused, mis eelnevalt on esitatud lõpetatud tegevusvaldkondades kooskõlas paragrahvidega 33–35, ümber ja nad sisalduvad jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis kõigi esitatud ajavahemike kohta. Summad eelnevatest ajavahemikest kirjeldatakse kui taasesitatud.

▼M8

36A (Majandus)üksus, mis on seotud müügiplaaniga, millega kaasneb kontrolli kaotus tütarettevõtte üle, avalikustab paragrahvides 33–36 nõutud teabe, kui tütarettevõte on müügigrupp, mis vastab lõpetatud tegevusvaldkonna mõistele kooskõlas paragrahviga 32.

▼B

Jätkuvate tegevusvaldkondadega seotud kasumid või kahjumid

37 Iga kasum või kahjum müügiks hoitavaks liigitatud põhivara (või müügigrupi) ümberhindamisest, mida ei saa määratleda lõpetatud tegevusvaldkonnana, peab sisalduma jätkuvate tegevusvaldkondade kasumis või kahjumis

Müügiks hoitava põhivara või müügigrupi esitusviis

38 (Majandus)üksus esitab müügiks hoitavaks liigitatud põhivara ja müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi varad bilansis eraldi teistest varadest. Müügiks hoitavaks liigitatud müügigrupi kohustised esitatakse bilansis teistest kohustistest eraldi. Need varad ja kohustised ei tohi olla saldeeritud ja esitatud ühe (neto)summana. Müügiks hoitavaks liigitatud varade ja kohustiste peamised liigid peavad olema eraldi avalikustatud kas siis bilansis või lisades, välja arvatud paragrahvis 39 lubatud juhtudel. (Majandus)üksus esitab eraldi ükskõik millise kumulatiivse tulu või kulu, mis on ►M5 kajastatud otse muus koondkasumis ◄ ja seotud põhivaraga (või müügigrupiga), mida liigitatakse müügiks hoitavaks.

39 Kui müügigrupiks on värskelt omandatud tütarettevõte, mis omandamise ajal vastab müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele (vt paragrahv 11), ei ole varade ja kohustiste peamiste liikide avalikustamine nõutav.

40 (Majandus)üksus ei liigita ümber ega esita uuesti, põhivarade või müügigrupi varade ja kohustiste maksumusi eelmiste perioodide kohta koostatud bilanssides, peegeldamaks viimase esitatud perioodi bilansi klassifikatsiooni.

▼B

Täiendav avalikustatav teave

41 (Majandus)üksus avalikustab järgmise informatsiooni lisades perioodil, mil põhivara (või müügigrupp) on kas liigitatud müügiks hoitavaks või müüdud:

a) põhivara (või müügigrupi) kirjeldus;

b) müügisündmuste ja -olukordade kirjeldus või eeldatava müügini jõudmine ja selle müügi eeldatav meetod ja ajastamine;

c) kasum või kahjum, mis on kajastatud kooskõlas paragrahvidega 20–22 ja kasumit või kahjumit sisaldav ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje, kui see ei ole esitatud eraldi ►M5 koondkasumi aruande ◄ osana;

d) kui on rakendatav, siis avalikustatav segment, milles põhivara (või müügigrupp) on esitatud kooskõlas IFRS 8-iga „Tegevussegmendid”.

42 Kui rakendub kas paragrahv 26 või paragrahv 29, siis (majandus)üksus perioodi vältel, mil tehakse otsus muuta põhivara (või müügigrupi) müümise plaani, avalikustab müügisündmuste ja olukordade, mis viivad otsuseni, kirjelduse, ja otsuse mõju äritegevuse tulemustele sellel ja igal eelneval esitatud perioodil.

ÜLEMINEKUSÄTTED

43 Käesolevat IFRS-i rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügigruppidele) mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast käesoleva IFRS-i jõustumiskuupäeva. (Majandus)üksus võib käesoleva IFRS-i nõudeid rakendada kõikidele põhivaradele (või müügigruppidele), mis vastavad müügiks hoitavaks liigitamise kriteeriumitele ja tegevusvaldkondadele, mis vastavad lõpetatuks liigitamise kriteeriumitele pärast igat kuupäeva enne IFRS-i jõustumiskuupäeva eeldusel, et hinnangud ja muu informatsioon mida on IFRS-i rakendamiseks tarvis, on hangitud ajal, mil need kriteeriumid algselt täideti.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

44 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle fakti.

▼M5

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 3 ja 38 ja lisati paragrahv 33A. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼**M11**

44B IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) lisati paragrahvi 33 punkt d. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes. Muudatust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼**M8**

44C 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* lisati paragrahvid 8A ja 36A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kuid (majandus)üksus ei tohi rakendada neid muudatusi enne 1. juulil 2009 algavate aruandeaastate suhtes, välja arvatud juhul, kui ta rakendab ka IAS 27 (muudetud mais 2008). Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab muudatusi edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esmakordselt rakendas IFRS 5, arvestades IAS 27 (muudetud mais 2008) paragrahvis 45 toodud üleminekusätteid.

▼**M17**

44D Paragrahvid 5A, 12A ja 15A lisati ning paragrahv 8 muudeti IFRIC 17-ga *Mitterahaliste varade jaotamine omanikele* novembris 2008. Neid muudatusi rakendatakse edasiulatuvalt põhivaradele (või müügigruppidele), mis on liigitatud omanikele jaotamiseks hoitavaks, 1. juulil 2009 või hiljem algavatel aruandeaastatel. Tagasiulatuv rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ning rakendab ka IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRIC 17.

▼**M22**

44E Paragrahv 5B lisati 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼**B**

IAS 35 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

45 Käesolev IFRS asendab IAS 35 „Lõpetatavad tegevusvaldkonnad”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Raha teeniv üksus	Väikseim määratletav varade grupp, mis genereerib raha laekumisi, mis on suuresti sõltumatud raha laekumistest teistelt varadelt või varagruppidelt.
(Majandus)üksuse komponent	Äritegevused ja rahavood, mida saab selgesti eristada, tegevuslikult ja finantsaruannete eesmärgil, ülejäänud (majandus)üksusest.

▼B

Müügikulutused	Täiendkulud, mis on selgelt omistatavad vara (või **müügigrupi**) müügile, välja arvatud finantskulud ja tulumaksu kulu.
Käibevara	►M5 (Majandus)üksus liigitab vara käibevaraks, kui: a) ta loodab vara realiseerida või kavatseb selle müüa või tarbida oma tavapärase äritsükli käigus; b) ta hoiab seda peamiselt kauplemise eesmärgil; c) ta loodab vara realiseerida kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi; või d) vara on raha või raha ekvivalent (nagu on määratletud IAS 7-s), välja arvatud kui vara kasutamine vahetamiseks või kohustise arveldamiseks on piiratud vähemalt kaheteist kuu jooksul pärast aruandeperioodi. ◄
Lõpetatud tegevusvaldkond	**(Majandus)üksuse komponent**, mis on kas müüdud või liigitatud müügiks hoitavaks ja: a) esindab eraldi olulist äritegevusvaldkonda või äritegevuste geograafilist piirkonda, b) on osa eraldiseisvast koordineeritud plaanist realiseerida üksik oluline äritegevusvaldkond või äritegevuste geograafiline piirkond või c) on tütarettevõte, mis on soetatud üksnes edasimüügi eesmärgil.
Müügigrupp	Varade grupp, mis realiseeritakse müügis või muud moodi, kogu grupi tehinguna, ja kohustused, mis on otseselt seotud nende varadega, mis tehingu käigus ümber paigutatakse. Gruppi kuuluvad äriühenduses omandatud firmaväärtus kui grupp on **raha teeniv** üksus, millele firmaväärtus on määratud kooskõlas IAS 36 „Varade väärtuse langus” (parandatud 2004) paragrahvides 80–87 toodud nõuetega või kui on tegu äritegevusega sellises raha teenivas üksuses.
Õiglane väärtus	Summa, mille eest on võimalik vahetada vara või arveldada kohustist teadlike, huvitatud ja omavahel mitteseotud osapoolte vahelises tehingus.

▼B

Siduv ostukohustus	Kokkulepe mitte seotud oleva osapoolega, mis kohustab mõlemat osapoolt ja on tavaliselt juriidiliselt läbiviidav, mis a) määratleb kõiki olulisi tingimusi, kuhu kuuluvad hind ja tegevuse ajastus, ja b) vastumeede lepingu rikkumisele, mis on piisavalt suur tagamaks, et realiseerimine oleks **äärmiselt tõenäoline.**
Äärmiselt tõenäoline	Märgatavalt rohkem kui **tõenäoline.**
Põhivara	Vara, mida ei saa määratleda **käibevarana**.
Tõenäoline	Pigem võimalik kui mittevõimalik.
Kaetav väärtus	Kõrgem vara **õiglasest väärtusest**, millest on maha arvatud **müügikulud**, ja tema **kasutusväärtusest**.
Kasutusväärtus	Eeldatavate tulevaste rahavoogude, mida oodatakse tekkivat vara jätkuvast kasutamisest ja selle realiseerimisest tema kasuliku tööea lõpul, nüüdisväärtus.

Lisa B

Rakenduse lisa

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

MÜÜGI LÕPULE VIIMISEKS VAJAMINEVA PERIOODI PIKENDAMINE

B1 Nagu märgitud paragrahvis 9, ei takista müügi lõpule viimiseks vajamineva perioodi pikendamine vara (või müügigrupi) liigitamist müügiks hoitavaks kui hilinemist põhjustavad sündmused või olukorrad on väljaspool (majandus)üksuse kontrolli ja on piisavalt tõendeid sellest, et (majandus)üksus jääb kindlaks oma plaanile müüa vara (või müügigrupp). Seega paragrahvis 8 mainitud ühe aastasele nõudele rakendub erand järgmistes situatsioonides, milles sellised juhtumid või olukorrad tekivad:

a) kuupäeval, mil (majandus)üksus seob ennast plaaniga müüa põhivara (või müügigrupp), ootab ta põhjendatult, et teised (mitte ostja) kehtestavad vara (või müügigrupi) loovutamiseks tingimused, mis pikendavad müügiks vajaminevat perioodi, ja:

i) vajalikke tegevusi nendele tingimustele vastamiseks ei saa alustada enne, kui kehtib *siduv ostukohustus*, ja

ii) siduv ostukohustus on äärmiselt tõenäoline ühe aasta jooksul;

▼B

b) (majandus)üksus sõlmib siduva ostukohustuse ja selle tulemusena kehtestavad ostja või teised ootamatult tingimused põhivara (või müügigrupi), mida enne liigitati müügiks hoitavaks, loovutamisele, mis pikendavad müügi lõpetamiseks vajaminevat perioodi, ja:

   i) õigeaegsed tingimustele vastamiseks vajalikud meetmed on rakendatud ja

   ii) on oodata hilinemisteguritele soodsat lahendust;

c) esmase üheaastase perioodi vältel tekivad eelnevalt ebatõenäolisteks peetud olukorrad ja tulemusena põhivara (või müügigruppi), mida eelnevalt liigitati müügiks hoitavaks, ei müüda selle perioodi lõpuks ja:

   i) esmase üheaastase perioodi vältel rakendas (majandus)üksus vajalikke meetmeid, et reageerida olukordade muutustele,

   ii) põhivara (või müügigruppi) turustatakse aktiivselt hinnaga, mis on mõistlik arvestades olukordade muutusi, ja

   iii) paragrahvides 7 ja 8 toodud kriteeriumid on täidetud.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 6

Maavarade uuring ja hindamine

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on kehtestada finantsaruandlus *maavarade uuringu ja hindamise* kohta.

2 Käesolev IFRS nõuab seejuures:

a) olemasolevate arvestusmeetodite piiratud täiustamist *uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute* osas;

b) *uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastavatelt (majandus)üksustelt* selliste varade väärtuse languse hindamist kooskõlas käesoleva IFRS-iga ja iga väärtuse languse hindamist kooskõlas IAS 36-ga „*Varade väärtuse langus*";

c) teabe avalikustamist, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid (majandus)üksuse finantsaruannetes ja aitab selliste finantsaruannete kasutajatel mõista kajastatud uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadest tulenevate tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust.

RAKENDUSALA

3 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i oma uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekutele.

4 Käesolev IFRS ei käsitle maavarade uuringu ja hindamisega tegelevate (majandus)üksuste arvestuse muid aspekte.

5 (Majandus)üksus ei tohi rakendada käesolevat IFRS-i väljaminekutele, mis esinesid:

a) enne maavarade uuringut ja hindamist, nagu näiteks (majandus)üksuse kulutused enne juriidiliste õiguste saamist teatud piirkonna uuringuks;

b) pärast seda kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE KAJASTAMINE

Ajutine erand IAS 8 paragrahvidest 11 ja 12

6 Arvestusmeetodite väljatöötamisel peab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid kajastav (majandus)üksus rakendama IAS 8 „*Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*" paragrahvi 10.

▼B

7 IAS 8 paragrahvid 11 ja 12 määratlevad kohustuslike nõuete ja juhiste allikad, mida juhtkond peab arvesse võtma arvestusmeetodite väljatöötamisel objekti kohta, kui ükski IFRS ei rakendu konkreetselt selle kirje suhtes. Allpool esitatud paragrahvide 9 ja 10 kohaselt vabastab käesolev IFRS (majandus)üksuse nimetatud paragrahvide rakendamisest oma arvestusmeetodite suhtes, mida kasutatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamiseks ja hindamiseks.

UURIMIS- JA HINDAMISTEGEVUSEGA SEOTUD VARADE HINDAMINE

Hindamine kajastamisel

8 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kajastatakse soetusmaksumuses.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade soetusmaksumuse kuluelemendid

9 (Majandus)üksus peab kindlaks määrama arvestusmeetodi, millega määratletakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena kajastatavad väljaminekud ja rakendama seda meetodit järjepidevalt. Sellisel kindlaksmääramisel arvestab (majandus)üksus ulatust, mil väljaminekut saab seostada teatud maavarade leidmisega. Järgnevalt on esitatud näited väljaminekute kohta, mida võib arvestada uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade esmasel hindamisel (loetelu ei ole ammendav):

a) uuringuks õiguse omandamine;

b) topograafilised, geoloogilised, geokeemilised ja geofüüsilised uuringud;

c) uurimuslik puurimine;

d) kraavikaevamine;

e) proovide võtmine ja

f) maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse hindamisega seotud tegevus.

10 Maavarade arendamisega seotud väljaminekuid ei kajastata uurimis- ja hindamistegevusega seotud varadena. „Raamistik” ja IAS 38 „Immateriaalsed varad” toovad juhiseid arendustegevusest tulenevate varade kajastamiseks.

11 Vastavalt IAS 37-le „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*kajastab* (majandus)üksus kõik eemaldamise ja taastamise kohustused, mis esinesid teatud perioodil maavarade uuringu ja hindamise tõttu.

Hindamine pärast kajastamist

12 Pärast kajastamist rakendab (majandus)üksus uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kohta kas soetusmaksumusemudelit või ümberhindamismudelit. Ümberhindamismudeli (IAS 16-s „*Materiaalsed põhivarad*” esitatud mudeli või IAS 38-s esitatud mudeli) rakendamise korral peab see olema kooskõlas varade liigitamisega (vt paragrahv 15).

▼B

Muutused arvestuspõhimõtetes

13 (Majandus)üksus võib muuta oma arvestusmeetodeid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, kui muutus teeb finantsaruanded aruannete kasutajate vajadustele vastavamaks majandusotsuste tegemisel ja mitte vähem usaldusväärseks, või usaldusväärsemaks ja mitte vähemvastavaks nendele vajadustele. (Majandus)üksus otsustab vajadustele vastavust ja usaldusväärsust IAS 8 kriteeriumite põhjal.

14 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute arvestusmeetodite muutmise õigustamiseks näitab (majandus)üksus, et muutuste tulemusena täidavad finantsaruanded paremini IAS 8 kriteeriumeid, kuid muutused ei pea saavutama täielikku vastavust nendele kriteeriumitele.

ESITUSVIIS

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade liigitamine

15 (Majandus)üksus liigitab uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad kas materiaalseteks või immateriaalseteks varadeks vastavalt soetatud varade olemusele ja kasutab liigitust järjepidevalt.

16 Mõnesid uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid käsitletakse immateriaalsete varadena (näiteks puurimise õigused) ning mõnesid materiaalsete varadena (näiteks sõidukid ja puurseadmed). Ulatuses, mil materiaalset vara kasutatakse immateriaalse vara arendamiseks, on sellist kasutust peegeldav summa immateriaalse vara maksumuse osa. Kuid materiaalse vara kasutamine immateriaalse vara arendamiseks ei muuda materiaalset vara immateriaalseks varaks.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ümberliigitamine

17 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara ei liigitata enam sellena, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud. Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse ja varade väärtuse langusest tulenevat kahjumit kajastatakse enne ümberliigitamist.

VÄÄRTUSE LANGUS

Kajastamine ja hindamine

18 Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust hinnatakse siis, kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus võib ületada nende kaetavat väärtust. Kui faktid ja asjaolud viitavad sellele, et ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ületab kaetavat väärtust, hindab, esitab ja avalikustab (majandus)üksus väärtuse vähenemisest tuleneva kahjumi vastavalt IAS 36-le, v.a allpool esitatud paragrahvis 21 sätestatu osas.

19 Ainult uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade korral rakendatakse pigem käesoleva IFRS-i paragrahvi 20 kui IAS 36 paragrahve 8–17, et teha kindlaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad, mille väärtus võib olla vähenenud. Paragrahvis 20 kasutatakse mõistet „varad”, kuid seda rakendatakse ühteviisi nii uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kui ka raha teeniva üksuse suhtes.

▼B

20 Üks või mitu järgmist fakti ja asjaolu viitavad sellele, et (majandus)üksus peaks kontrollima uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust (loetelu ei ole ammendav):

a) periood, mil (majandus)üksusel on õigus teha uuringuid teatud piirkonnas, on lõppenud selle perioodi jooksul või lõpeb lähitulevikus ja selle pikendamist ei eeldata;

b) olulisi väljaminekuid maavarade edaspidiseks uuringuks ja hindamiseks teatud piirkonnas ei ole eelarvestatud ega planeeritud;

c) maavarade uuringu ja hindamise tulemusena teatud piirkonnas ei ole avastatud maavarade majanduslikult tasuvaid koguseid ja (majandus)üksus on otsustanud lõpetada sellise tegevuse antud piirkonnas;

d) on olemas piisavaid andmeid viitamaks, et kuigi arendustegevus teatud piirkonnas tõenäoliselt jätkub, on vähetõenäoline, et uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus kaetakse täielikult eduka arendustegevuse või müügi teel.

Iga sellise juhtumi või sarnaste juhtumite korral teostab (majandus)üksus vara väärtuse languse kontrolli kooskõlas IAS 36-ga. Kahjumit vara väärtuse langusest kajastatakse kuluna kooskõlas IAS 36-ga.

Taseme kindlakstegemine, mille korral hinnatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse langust

21 (Majandus)üksus määrab kindlaks arvestusmeetodid, jaotamaks uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid raha teenivatele üksustele või raha teenivate üksuste rühmadele nende varade väärtuse languse hindamise eesmärgil. Iga raha teeniv üksus või üksuste rühm, millele jaotatakse uurimis- ja hindamistegevusega seotud vara, ei tohi olla suurem tegevussegmendist, mis on kindlaks määratud kooskõlas IFRS 8-ga „Tegevussegmendid”.

22 (Majandus)üksuse poolt määratletud tase uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade väärtuse languse kontrollimiseks võib sisaldada ühte või mitut raha teenivat üksust.

AVALIKUSTAMINE

23 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis määratleb ja selgitab maavarade uuringust ja hindamisest tulenevaid summasid, mis on kajastatud tema finantsaruannetes.

24 Paragrahvi 23 nõuete järgimiseks avalikustab (majandus)üksus:

a) oma arvestusmeetodid uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekute kohta, sh uurimis- ja hindamistegevusega seotud varade kajastamise kohta;

b) varade, kohustiste, tulude ja kulude summad ning põhitegevuse ja investeerimistegevuse rahavood, mis tulenevad maavarade uuringust ja hindamisest.

▼B

25 (Majandus)üksus käsitleb uurimis- ja hindamistegevusega seotud varasid eraldi varade rühmana ja avalikustama kas IAS 16-s või IAS 38-s nõutud teavet kooskõlas sellega, kuidas varad on liigitatud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

26 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEKUSÄTTED

27 Kui mõne paragrahvis 18 esitatud nõude rakendamine enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeperioodiga seotud võrdlusandmetele on teostamatu, avalikustab ta selle asjaolu. IAS 8-s on selgitatud mõistet „teostamatus”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Uurimis- ja hindamistegevusega seotud varad	Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud, mis on kajastatud varadena vastavalt (majandus)üksuse arvestusmeetoditele.
Uurimis- ja hindamistegevusega seotud väljaminekud	(Majandus)üksuse väljaminekud seoses maavarade uuringu ja hindamisega enne, kui maavara kaevandamise tehniline teostatavus ja majanduslik tasuvus on põhjendatud.
Maavarade uuring ja hindamine	Maavarade, sh mineraalide, nafta, maagaasi ja muude samalaadsete mittetaastuvate maavarade otsingud pärast seda, kui (majandus)üksus on saanud juriidilised õigused uuringuks teatud piirkonnas, samuti maavara kaevandamise tehnilise teostatavuse ja majandusliku tasuvuse kindlakstegemine.

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 7

Finantsinstrumendid: avalikustatav teave

EESMÄRK

1 Käesoleva IFRS-i eesmärk on nõuda (majandus)üksustelt, et nad avalikustavad oma finantsaruannetes teabe, mis võimaldab aruannete kasutajatel hinnata:

a) finantsinstrumentide mõjukust (majandus)üksuse finantsseisundile ja -tulemuslikkusele ning

b) finantsinstrumentidest tulenevate riskide, millele (majandus)üksus aruandeperioodil ja ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ on avatud, olemust ja ulatust ning kuidas (majandus)üksus neid riske juhib.

2 Käesolevas IFRS-i põhimõtted täiendavad finantsvarade ja finantskohustiste kajastamise, mõõtmise ja esitamise põhimõtteid, mis on toodud IAS 32-s „Finantsinstrumendid: avalikustamine" ja IAS 39-s „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine".

RAKENDUSALA

3 Käesolevat IFRS-i rakendavad kõik (majandus)üksused finantsinstrumentide kõikide liikide suhtes, v.a:

▼M8

a) need osalused tütarettevõtetes, sidusettevõtetes ja ühisettevõtmistes, mida arvestatakse kooskõlas IAS 27-ga *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded*, IAS 28-ga *Investeeringud sidusettevõtetesse* või IAS 31-ga *Osalemised ühisettevõtmistes*. Teatavatel juhtudel lubavad IAS 27, IAS 28 või IAS 31 siiski (majandus)üksusel arvestada osalust tütar- või sidusettevõttes või ühisettevõtmistes, kasutades IAS 39; sellistel juhtudel rakendavad (majandus)üksused käesoleva IFRSi nõudeid. Samuti rakendavad (majandus)üksused käesolevat IFRSi kõikide tuletisinstrumentide suhtes, mis on seotud osalusega tütar- või sidusettevõttes või ühisettevõtmistes, välja arvatud juhul, kui tuletisinstrument vastab IAS 32-s toodud omakapitaliinstrumendi määratlusele.

▼B

b) tööandjate õigused ja kohustused, mis tulenevad töötajate hüvitiste plaanidest, mille suhtes rakendatakse IAS 19-t „Hüvitised töötajatele".

▼M12

_____

▼B

d) kindlustuslepingud vastavalt IFRS 4-s „Kindlustuslepingud" toodud määratlusele. Samas kehtib käesolev IFRS varjatud tuletisinstrumentide kohta kindlustuslepingutes, kui IAS 39 nõuab (majandus)üksuselt nende kohta eraldi arvestust. Lisaks rakendab väljastaja käesolevat IFRS-i finantsgarantiilepingutele juhul, kui ta rakendab lepingute kajastamiseks ja mõõtmiseks IAS 39-t; kuid rakendab IFRS 4, kui ta otsustab IFRS 4 paragrahvi 4 punkti d kohaselt rakendada nende kajastamiseks ja mõõtmiseks IFRS 4.

▼B

e) finantsinstrumendid, lepingud ja kohustused aktsiapõhistest maksetehingutest, mille kohta kehtib IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”; kuid samas kehtib käesolev IFRS IAS 39 paragrahvide 5–7 rakendusalasse jäävate lepingute kohta.

▼M6

f) instrumendid, mida tuleb liigitada omakapitaliinstrumentideks kooskõlas IAS 32 paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼B

4 Käesolev IFRS kehtib kajastatud ja kajastamata finantsinstrumentide suhtes. Kajastatud finantsinstrumentide hulka kuuluvad IAS 39 rakendusalas olevad finantsvarad ja finantskohustised. Kajastamata finantsinstrumentide hulka kuuluvad mõned finantsinstrumendid, mis on küll väljaspool IAS 39 rakendusala, kuid samas käesoleva IFRS-i rakendusalas (näiteks mõned laenuandmise lubadused).

5 Käesolev IFRS kehtib IAS 39 rakendusalasse jäävate mitterahaliste objektide ostu- või müügilepingute kohta (vt IAS 39 paragrahvid 5–7).

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE

6 Kui käesolev IFRS nõuab finantsinstrumentide avalikustamist liikide kaupa, rühmitab (majandus)üksus finantsinstrumendid avalikustatava teabe olemusele vastavatesse ning nende finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. (Majandus)üksus annab piisavat teavet, et võimaldada võrdlust bilansis esitatud kirjetega.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

7 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajail hinnata finantsinstrumentide mõjukust ettevõtte finantsseisundile ja -tulemuslikkusele.

Bilanss

Finantsvarade ja finantskohustiste kategooriad

8 Kõigi järgmiste IAS 39-s määratletud kategooriate ►**M5** finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused avalikustatakse kas bilansis või lisades:

a) finantsvarad õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄, osutades eraldi i) varadele, mis on sellistena kajastatud esmasest arvelevõtmisest peale, ja ii) varadele, mis on liigitatud vastavalt IAS 39-le kauplemiseesmärgil hoitavateks;

b) lunastustähtajani hoitavad investeeringud;

c) laenud ja nõuded;

▼B

d) müügivalmis finantsvarad;

e) finantskohustised õiglases väärtuses läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, osutades eraldi i) kohustistele, mis on sellistena kajastatud esmasest arvelevõtmisest peale, ja ii) kohustistele, mis on liigitatud vastavalt IAS 39-le kauplemiseesmärgil hoitavateks, ning

f) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad finantskohustised.

Finantsvarad või -kohustised õiglases väärtuses läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄

9 Kui (majandus)üksus näitab laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, avalikustab ta:

a) laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) maksimaalse *krediidiriski* määra (vt paragrahvi 36 punkt a) ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄;

b) summa, mille võrra mis tahes seotud krediidituletisinstrument vms instrument nimetatud maksimaalset krediidiriski maandab;

c) laenu või nõude (või laenude või nõuete rühma) õiglase väärtuse muutuse summa perioodi kohta ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada finantsvara krediidiriski muutusi määratuna kas:

i) muutuse summana õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada *tururiski* põhjustavat turutingimuste muutumist, või

ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis ettevõtte meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada vara krediidiriski muutusi.

Tururiski suurenemist põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad muutused jälgitavas (võrdlus)intressimääras, kauba hinnas, valuutakursis või hinna- või intressimääraindeksites;

d) mis tahes seotud krediidituletisinstrumendi vms instrumendi, mis on perioodi jooksul ja kumulatiivselt laenu või nõude määratlemise järel toimunud, õiglase väärtuse muutuse summa.

10 Kui (majandus)üksus on määratlenud finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kooskõlas IAS 39 paragrahviga 9, avalikustab ta:

a) finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa perioodi jooksul ja kumulatiivselt, mille põhjuseks saab pidada selle kohustise krediidiriski muutusi määratuna kas:

i) muutuse summana tema õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks ei saa pidada tururiski põhjustavat turutingimuste muutumist (vt lisa B paragrahv B4), või

ii) kasutades alternatiivseid meetodeid, mis (majandus)üksuse meelest esitab usaldusväärsemalt muutuse summat selle õiglases väärtuses, kui muutuse põhjuseks saab pidada kohustise krediidiriski muutusi.

▼B

Tururiski suurenemist põhjustavate turutingimuste muutuste hulka kuuluvad muutused võrdlusintressimääras, teise (majandus)üksuse finantsinstrumendi hinnas, kauba hinnas, valuutakursis või hinna- või intressimääraindeksites. Üksuste ühendamist hõlmavate lepingute puhul kuulub turutingimuste muutuste hulka muutused vastava sisemise või välimise investeerimisfondi tulemuslikkuses;

b) vahe finantskohustise ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse ja summa vahel, mille (majandus)üksus peaks lepingujärgselt lunastustähtajal võlakohustuse omanikule tasuma.

11 (Majandus)üksus avalikustab:

a) paragrahvi 9 punkti c ning paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks kasutatud meetodid;

b) kui (majandus)üksus usub, et teave, mida ta on avalikustanud paragrahvi 9 punkti c või paragrahvi 10 punkti a nõuete täitmiseks, ei peegelda usaldusväärselt finantsvara või finantskohustise õiglase väärtuse muutumist, mille põhjuseks võib pidada krediidiriski muutust, siis sellele järeldusele jõudmise põhjused ning tegurid, mida ta peab asjakohaseks.

Ümberliigitamised

12 Kui (majandus)üksus on liigitanud finantsvara ümber (IAS 39 paragrahvide 51–54 kohaselt) selliseks, mida mõõdetakse:

a) õiglase väärtuse asemel soetusmaksumuses või amortiseeritud soetusmaksumuses või

b) soetusmaksumuse või amortiseeritud soetusmaksumuse asemel õiglases väärtuses;

avalikustab ta igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa ning ümberliigitamise põhjuse.

12A Kui (majandus)üksus on finantsvara IAS 39 paragrahvi 50B või 50D alusel kategooriast „õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatav” välja arvanud või IAS 39 paragrahvi 50E alusel kategooriast „müügivalmis finantsvarad” välja arvanud, avalikustab ta:

a) igasse kategooriasse ning sealt välja arvatud summa;

b) kõigi jooksval ja eelmistel aruandeperioodidel ümber liigitatud finantsvarade (jääk)maksumused ja õiglased väärtused iga aruandeperioodi kohta kuni kajastamise lõpetamiseni;

c) kui finantsvara liigitati ümber paragrahv 50B alusel, harvaesineva olukorra kirjelduse ning faktid ja asjaolud, mille põhjal olukord harvaesinevaks hinnati;

d) aruandeperioodil ümber liigitatud finantsvaradelt ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud õiglase väärtuse kasumi või kahjumi või muu koondkasumi samal ja eelmisel aruandeperioodil;

▼B

e) õiglase väärtuse kasumi või kahjumi, mida oleks kajastatud ►M5 koondkasumi aruandes ◄, või muu koondkasumi, kui finantsvara ei oleks ümber liigitatud, ning ►M5 koondkasumi aruandes ◄ kajastatud kasumi, kahjumi, tulu ja kulu iga ümberliigitamisele järgnenud aruandeperioodi kohta (sealhulgas aruandeperioodi kohta, millal finantsvara ümber liigitati) kuni finantsvara kajastamise lõpetamiseni ning

f) finantsvara ümberliigitamise kuupäeva seisuga arvestatud efektiivse intressimäära ja hinnangulised rahavoogude summad, mille katmist (majandus)üksus tulevikus ootab.

Kajastamise lõpetamine

13 (Majandus)üksus võib olla finantsvarad üle kandnud nii, et osaliselt või tervikuna ei kvalifitseeru finantsvarad kajastamise lõpetamiseks (vt IAS 39 paragrahvid 15–37). (Majandus)üksus avalikustab selliste finantsvarade iga liigi kohta:

a) varade olemuse;

b) (majandus)üksusele seoses omamisega jäävate riskide ja hüvede olemuse;

c) kui (majandus)üksus kajastab edasi kõik varad, siis varade ja nendega seotud kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused ning

d) kui (majandus)üksus jätkab varade kajastamist oma jätkuva seotuse ulatuses, siis algsete varade kogu ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄(jääk)maksumuse, varade osa, mille kajastamist ta jätkab ning seotud kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse.

Tagatis

14 (Majandus)üksus avalikustab:

a) kohustiste või tingimuslike kohustiste tagatisena panditud finantsvarade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, k. a summad, mis on IAS 39 paragrahvi 37 punkti a kohaselt ümberliigitatud, ning

b) pandiga seotud tingimused.

15 Kui (majandus)üksusel on (finants- või mittefinantsvaraline) tagatis ning tal on lubatud tagatis edasi müüa või pantida, kui tagatise omanik ei ole oma kohustusi täitmata jätnud, avalikustab ta:

a) tagatise õiglase väärtuse;

b) mis tahes sellise müüdud või edasi panditud tagatise õiglase väärtuse ning kas (majandus)üksus on kohustus see tagastada ning

c) tagatise kasutamisega seotud tingimused.

▼B

Krediidikahjumite allahindluse konto

16 Kui finantsvarade väärtus on krediidikahjumite tõttu langenud ning (majandus)üksus kirjendab väärtuse languse eraldi kontol (näiteks üksikute väärtuse languste kirjendamiseks kasutataval allahindluskontol vms kontol, mida kasutatakse üldiseks varade väärtuse languse kirjendamiseks) selle asemel, et vara ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust otse vähendada, avalikustab ta iga finantsvarade liigi kohta muutuste võrdluse sellel kontol perioodi jooksul.

Liitfinantsinstrumendid mitmete varjatud tuletisinstrumentidega

17 Kui (majandus)üksus on emiteerinud instrumendi, mis sisaldab nii kohustise kui ka omakapitali komponenti (vt IAS 32 paragrahvi 28) ning sellel instrumendil on mitu varjatud tuletisinstrumenti, mille väärtused vastastikku sõltuvad (näiteks tagasiostetav vahetusvõlakirjainstrument), avalikustab ta nende omaduste olemasolu.

Täitmatajätmised ja rikkumised

18 ►M5 Aruandeperioodi lõpus ◄ kajastatud *maksmisele kuuluvate laenude* kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) nende maksmisele kuuluvate laenude perioodi jooksul toimunud mis tahes põhiosa, intressi, võlakustutusfondi või võla tagastamistingimuste mittetäitmise üksikasjad;

b) nende maksmisele kuuluvate laenude, mille suhtes lepingukohustusi ei täidetud, ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, ning

c) kas enne finantsaruannete väljaandmiseks kinnitamist heastati lepingukohustuste mittetäitmine või maksmisele kuuluvate laenude tingimustes lepiti uuesti kokku.

19 Kui perioodi jooksul tuli ette muude laenulepingu sätete rikkumist kui paragrahvis 18 kirjeldatud, avalikustab (majandus)üksus sama teabe, mis on nõutud paragrahvis 18, kui need rikkumised võimaldasid laenajal nõuda kiirendatud tagasimaksmist (v.a juhul, kui rikkumised heastati või laenutingimustes lepiti uuesti kokku kas aruandepäeval või enne seda).

▼M5

Koondkasumi aruanne

▼B

Tulu-, kulu-, kasumi- ja kahjumikirjed

20 (Majandus)üksus avalikustab kas finantsaruannetes või lisades järgmised tulu-, kulu-, kasumi- või kahjumikirjed:

a) puhaskasum või -kahjum:

i) finantsvaradest või finantskohustistest õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, osutades eraldi nendele finantsvaradele või finantskohustistele, mis on määratletud sellistena esmasest arvelevõtmisest peale, ning nendele finantsvaradele või finantskohustistele, mis on kooskõlas IAS 39-ga liigitatud kauplemise eesmärgil hoitavateks;

▼M5

ii) müügivalmis finantsvarast, näidates eraldi muus koondkasumis kajastatud kasumi või kahjumi summa ning omakapitalist kasumisse või kahjumisse ümberliigitatud summa;

▼B

iii) lunastustähtajani hoitavatest investeeringutest;

iv) laenudest ja nõuetest ning

v) amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavatest finantskohustistest;

b) kogu intressitulu ja kogu intressikulu (arvutatuna efektiive intressimäära meetodi abil) finantsvaradest või finantskohustistest, mis ei ole õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄;

c) teenustasu tulu ja kulu (v.a. efektiivse intressimäära määramisse kaasatud summad), mis tuleneb:

i) finantsvaradest või finantskohustistest, mis ei ole õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ ning

ii) varahalduse ja muudest usaldusel põhinevatest tegevustest, mille tulemuseks on varade hoidmine või investeerimine eraisikute, usaldusühingute, pensionifondide ja muude institutsioonide nimel;

d) intressitulu langenud väärtusega finantsvaradest, mis on tekkinud kooskõlas IAS 39 paragrahviga AG93, ning

e) väärtuse langemisest tulenev kahjum iga finantsvara liigi kohta eraldi.

Muu avalikustatav teave

Arvestusmeetodid

▼M5

21 Vastavalt IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvile 117 avalikustab (majandus)üksus oluliste arvestusmeetodite ülevaate, finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisaluse (või -alused) ning muud kasutatud arvestusmeetodid, mis on olulised finantsaruannete mõistmiseks.

▼B

Riskimaandamisinstrumentide arvestus

22 (Majandus)üksus avalikustab eraldi iga IAS 39-s kirjeldatud riskimaandamisinstrumendi liigi (s.o õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumentide, rahavoogude riskimaandamisinstrumentide ning välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentide) kohta järgmise:

a) iga riskimaandamisinstrumendi liigi kirjelduse;

b) riskimaandamisinstrumentidena määratletud finantsinstrumentide kirjelduse ning nende õiglased väärtused aruandepäeval ning

c) maandatavate riskide olemuse.

▼B

23 Rahavoo riskimaandamisinstrumentide kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) rahavoogude eeldatava toimumise perioodid ning selle, millal need ootuspäraselt mõjutavad kasumit või kahjumit;

b) mis tahes prognoositava tehingu kirjelduse, mille suhtes on riskimaandamisarvestust varem kasutatud, kuid mille kordumist ei eeldata;

▼M5

c) perioodi jooksul muus koondkasumis kajastatud summa;

d) summa, mis liigitati omakapitalist ümber aruandeperioodi kasumisse või kahjumisse, näidates ära summa, mis on kajastatud igal ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirjel; ja

▼B

e) summa, mis on perioodi jooksul omakapitalist eraldatud ning lisatud sellise mitterahalise vara või kohustise, mille omandamine või teke oli maandatud kõrge tõenäosusega prognoositav tehing, algsele soetusmaksumusele või muule ►M5 finantsseisundi aruandelisele ◄ (jääk)maksumusele.

24 (Majandus)üksus avalikustab eraldi:

a) õiglase väärtuse riskimaandamisinstrumentidel, kasumid ja kahjumid:

i) riskimaandamisinstrumendi kohta ning

ii) riskimaandamisobjekti kohta, mis on omistatav maandatud riskile;

b) rahavoogude riskimaandamisinstrumentidest tuleneva kasumis või kahjumis kajastatava ebaefektiivsuse ning

c) välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisest tuleneva kasumis või kahjumis kajastatava ebaefektiivsuse.

Õiglane väärtus

25 Välja arvatud paragrahvis 29 sätestatud juhud, avalikustab (majandus)üksus iga finantsvarade ja finantskohustiste liigi kohta (vt paragrahv 6) selle varade ja kohustiste liigi õiglase väärtuse nii, et seda oleks võimalik võrrelda selle ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumusega.

26 Õiglaste väärtuste avalikustamisel rühmitab (majandus)üksus finantsvarad ja finantskohustised liikidesse, kuid saldeerib neid vaid sel määral, mil ►M5 finantsseisundi aruandelised ◄ (jääk)maksumused on saldeeritud bilansis.

▼M19

27 (Majandus)üksus avalikustab iga finantsinstrumentide liigi kohta meetodid ning juhul, kui kasutatakse hindamistehnikat, siis ka rakendatud eeldused iga finantsvarade või finantskohustiste liigi õiglase väärtuse määramiseks. Nii näiteks, kui see on rakendatav, avalikustab (majandus)üksus teabe ettemaksete määrade, eeldatavate krediidikahjude määrade ning intressi- või diskontomäärade eelduste kohta. Kui hindamistehnikat on muudetud, avalikustab (majandus)üksus selle muudatuse ja selle tegemise põhjused.

▼**M19**

27A Paragrahviga 27B nõutud teabe avalikustamiseks liigitab (majandus)üksus õiglase väärtuse mõõtmised, kasutades õiglase väärtuse hierarhiat, mis peegeldab mõõtmiste tegemisel kasutatud sisendite märkimisväärsust. Õiglase väärtuse hierarhial on järgmised tasemed:

a) (korrigeerimata) noteeritud hinnad identsete varade või kohustiste aktiivsetel turgudel (1. tase);

b) muud sisendid kui 1. tasemes sisalduvad noteeritud hinnad ja mis on vara või kohustise osas jälgitavad kas otse (s.t hindadena) või kaudselt (s.t on tuletatud hindadest) (2. tase);

c) vara või kohustise sisendid, mis ei põhine jälgitavatel turuandmetel (mittejälgitavad sisendid) (3. tase).

Tase õiglase väärtuse hierarhias, mille ulatuses õiglase väärtuse mõõtmine kategoriseeritakse, määratakse kindlaks madalaima taseme sisendi alusel, mis on märkimisväärne õiglase väärtuse mõõtmisele tervikuna. Sel eesmärgil hinnatakse sisendi märkimisväärsust õiglase väärtuse mõõtmise suhtes tervikuna. Kui õiglase väärtuse mõõtmisel kasutatakse jälgitavaid sisendeid, mis nõuavad märkimisväärset korrigeerimist mittejälgitavate sisendite alusel, on see mõõtmine 3. taseme mõõtmine. Konkreetse sisendi märkimisväärsuse hindamine õiglase väärtuse mõõtmise suhtes tervikuna nõuab hinnangu andmist, mis võtab arvesse vara või kohustise spetsiifilisi tegureid.

27B Finantsseisundi aruandes kajastatud õiglase väärtuse mõõtmiste puhul avalikustab (majandus)üksus iga finantsinstrumentide liigi kohta:

a) õiglase väärtuse hierarhia taseme, millesse õiglase väärtuse mõõtmised on kategoriseeritud, eraldades õiglase väärtuse mõõtmised kooskõlas paragrahvis 27A määratletud tasemetel.

b) õiglase väärtuse hierarhia 1. taseme ja 2. taseme vahelised märkimisväärsed ülekanded ja nende ülekannete põhjused. Igasse tasemesse tehtavad ülekanded avalikustatakse ja selgitatakse eraldi ülekannetest, mida tehakse igast tasemest välja. Sel eesmärgil hinnatakse märkimisväärsust kasumi või kahjumi ja varade kogusumma või kohustiste kogusumma suhtes.

c) õiglase väärtuse hierarhia 3. tasemel õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, algsaldode võrdlus lõppsaldodega, avalikustades eraldi perioodi jooksul toimunud muutused, mis on omistatavad alljärgnevale:

i) kasumiaruandes kajastatud perioodi kasumite või kahjumite kogusummad ja kirjeldus, kus need on esitatud koondkasumiaruandes või eraldiseisvas kasumiaruandes (kui on esitatud);

ii) muus koondkasumis või –kahjumis kajastatud kasumite või kahjumite kogusummad;

iii) ostud, müügid, emissioonid ja arveldused (liikumise iga liik avalikustatakse eraldi); ja

iv) ülekanded 3. tasemesse või 3. tasemest (nt ülekanded, mis on omistatavad turuandmete jälgitavuse muutustele) ja nende ülekannete põhjused. Märkimisväärsete ülekannete puhul avalikustatakse ja selgitatakse ülekanded 3. tasemesse eraldi 3. tasemest välja tehtud ülekannetest.

▼**M19**

d) eespool punkti c alapunktis i toodud perioodi kasumite või kahjumite kogusumma, mis sisaldub kasumiaruandes ja mis on omistatavad kasumitele või kahjumitele, mis on seotud aruandlusperioodi lõpul omatavate varade ja kohustistega ja kirjeldus, kus need kasumid või kahjumid on esitatud koondkasumiaruandes või eraldiseisvas kasumiaruandes (kui on esitatud).

e) 3. taseme õiglase väärtuse mõõtmiste puhul, kui ühe või mitme sisendi muutmine põhjendatult võimalikeks alternatiivseteks eeldusteks muudaks märkimisväärselt õiglast väärtust, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ja nende muudatuste mõju. (Majandus)üksus avalikustab, kuidas põhjendatult võimalikuks alternatiivseks eelduseks muutmise mõju arvutati. Sel eesmärgil hinnatakse märkimisväärsust kasumi või kahjumi ja varade kogusumma või kohustiste kogusumma suhtes või kui õiglase väärtuse muutused kajastatakse muus koondkasumis, omakapitali kogusumma suhtes.

(Majandus)üksus esitab käesoleva paragrahviga nõutava kvantitatiivse avalikustatava teabe tabeli formaadis, välja arvatud kui muu formaat on sobivam.

▼**B**

28 Kui finantsinstrumentide turg ei ole aktiivne, määrab (majandus)üksus õiglase väärtuse, kasutades õiglase väärtuse hindamise tehnikat (vt IAS 39 paragrahvid AG74–AG79). Sellegipoolest on õiglase väärtuse parimaks tõendiks tehingu hind esmasel arvelevõtmisel (s.o. antud või saadud tasu õiglane väärtus), v.a juhul, kui on täidetud IAS 39 paragrahvis AG76 kirjeldatud tingimused. Sellest tuleneb, et esmasel arvelevõtmisel kasutatud õiglane väärtus võib erineda hindamistehnika kasutamise kuupäeval määratud summast. Kui selline erinevus on olemas, avalikustab (majandus)üksus finantsinstrumentide liigiti:

a) arvestusmeetodi selle erinevuse kajastamiseks kasumis või kahjumis, et peegeldada nende tegurite (sh aja) muutumist, mida turuosalised hinna määramisel arvestaksid (vt IAS 39 paragrahv AG76A), ning

b) kogu erinevuse, mida tuleb veel kasumis või kahjumis kajastada, perioodi alguses ja lõpus ning selle erinevuse saldo muutuste võrdluse.

29 Õiglase väärtuse avalikustamist ei nõuta:

a) kui ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on õiglase väärtuse mõistlik lähiväärtus, näiteks sellistel finantsinstrumentidel, nagu lühiajalised nõuded ostjate ning kohustused tarnijate vastu;

b) omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul, millel puudub noteeritud turuhind aktiivsel turul, või selliste omakapitaliinstrumentidega seotud tuletisinstrumentide puhul, mida mõõdetakse kooskõlas IAS 39-ga soetusmaksumuses, sest selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, või

c) valikulist kasumiosalust (nagu kirjeldatud IFRS 4-s) sisaldavate lepingute puhul, kui selle tunnuse õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.

▼B

30 Paragrahvi 29 punktides b ja c kirjeldatud juhtudel avalikustab (majandus)üksus teabe, et aidata finantsaruannete kasutajatel teha isiklikud otsused võimalike erinevuste määra üle nende finantsvarade või finantskohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse ja nende õiglase väärtuse vahel, sealhulgas:

a) asjaolu, et nende instrumentide õiglase väärtuse kohta ei ole avalikustatud teavet, sest nende õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

b) finantsinstrumentide kirjelduse, nende ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ning selgituse, miks õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta;

c) teabe instrumentide turu kohta;

d) teabe, kas ja kuidas (majandus)üksus kavatseb finantsinstrumendid realiseerida, ning

e) kui lõpetatakse finantsinstrumentide kajastamine, mille väärtust ei saanud varem usaldusväärselt mõõta, siis selle asjaolu, nimetatud finantsinstrumentide ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus kajastamise lõpetamisel ning kajastatud kasumite või kahjumite summa.

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS

31 (Majandus)üksus avalikustab teabe, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemust ja ulatust, millele (majandus)üksus on ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ avatud.

32 Teave, mille avalikustamist nõutakse paragrahvides 33–42, on fokusseeritud riskidele, mis tulenevad finantsinstrumentidest ja sellele kuidas neid juhitakse. Nende riskide hulka kuulub üldjuhul, kuid mitte ainult, krediidirisk, *likviidsusrisk* ja tururisk.

Kvalitatiivne avalikustatav teave

33 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) avatused riskile ning kuidas need suurenevad;

b) oma eesmärgid, meetodid ja protsessid riskide juhtimiseks ning riski mõõtmiseks kasutatavad meetodid ning

c) mis tahes muutused punktides a ja b, võrreldes eelmise perioodiga.

Kvantitatiivne avalikustatav teave

34 Iga finantsinstrumentidest tuleneva riskiliigi kohta avalikustab (majandus)üksus:

a) summaarsed kvantitatiivsed andmed sellele riskile avatuse kohta ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄. See avalikustamine põhineb (majandus)üksuse siseselt (majandus)üksuse juhtkonna võtmetöötajatele (nagu määratletud IAS 24-s „Seotud osapooli käsitleva teabe avalikustamine”), näiteks (majandus)üksuse direktoraadile või tegevdirektorile antaval teabel;

▼B

b) paragrahvide 36–42 järgi nõutava avalikustamisele kuuluva teabe ulatuses, millises see ei ole hõlmatud punktis a, v.a juhul, kui risk ei ole oluline (vt arutlus olulisuse üle IAS 1 paragrahvides 29–31);

c) riskikontsentratsiooni, kui see ei ilmne punktist a ja b.

35 Kui ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ avalikustatud kvantitatiivne teave ei iseloomusta (majandus)üksuse avatust riskile perioodi jooksul, esitab (majandus)üksus täiendavat teavet, mis seda teeb.

Krediidirisk

36 (Majandus)üksus avalikustab finantsinstrumentide liigiti:

a) summa, mis kõige paremini esitab maksimaalset avatust krediidiriskile ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, arvestamata mis tahes hoitavat tagatist või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks tasaarvelduskokkuleppeid, mis kooskõlas IAS 32-ga ei ole saldeeritavad);

b) punkti a alusel avalikustatud summa osas kirjelduse hoitavast tagatisest ja muudest krediidikvaliteeti parandavatest kokkulepetest;

c) teabe sellise finantsvara krediidikvaliteedi kohta, mis ei ole ei *tähtajaks tasumata* ega langenud väärtusega, ning

d) selliste finantsvarade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk) maksumuse, mis oleksid tähtajaks tasumata või langenud väärtusega, kui nendes tingimustes ei oleks uuesti läbiräägitud.

Tähtajaks tasumata või langenud väärtusega finantsvarad

37 (Majandus)üksus avalikustab finantsvara liigiti:

a) ►M5 aruandeperioodi lõpu ◄ seisuga tähtajaks tasumata, kuid langemata väärtusega finantsvarade vanuse analüüsi;

b) analüüsi finantsvarade kohta, mille puhul on individuaalselt kindlaks määratud väärtuse langus ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, k.a tegurid, mida (majandus)üksus võttis arvesse selle kindlaks määramisel, et väärtus on langenud, ning

c) punktide a ja b alusel avalikustatud summade kohta (majandus)üksuse poolt hoitava tagatise ja muude krediidikvaliteeti parandavate kokkulepete kirjelduse ning, v.a juhul, kui see ei ole teostamatu, nende õiglase väärtuse hinnangu.

Tagatis ja muud omandatud krediidikvaliteeti parandavad kokkulepped

38 Kui (majandus)üksus omandab perioodi jooksul finants- või mittefinantsvarasid, võttes enda valdusse tagatisi või muid krediidikvaliteeti parandavaid kokkuleppeid (näiteks garantiisid), ning sellised varad täidavad muude standardite järgseid kajastamise kriteeriume, avalikustab (majandus)üksus:

a) omandatud vara olemuse ja ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse; ning

▼B

b) kui vara ei ole kergelt sularahaks vahetatav, oma metoodika selliste varade realiseerimiseks või oma tegevuses kasutamiseks.

Likviidsusrisk

▼M19

39 (Majandus)üksus avalikustab:

a) mittetuletis-finantskohustiste (sealhulgas väljaantud finantsgarantiilepingute) lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu.

b) tuletis-finantskohustiste lunastustähtaja analüüsi. Lunastustähtaja analüüs hõlmab nende tuletis-finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, mille puhul lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastamisest arusaamiseks (vt paragrahv B11B).

c) kirjelduse, kuidas ta juhib punktides a ja b olevat likviidsusriski.

▼B

Tururisk

Sensitiivsusanalüüs

40 Välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on kooskõlas paragrahvi 41 nõuetega, avalikustab ta:

a) kõigi tururiski tüüpide sensitiivsusanalüüsi millele (majandus)üksus on ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ avatud, näidates, kuidas vastava riskimuutuja muutused, millised olid mõistlikult võimalikud sellel kuupäeval oleksid võinud mõjutada kasumit või kahjumit ja omakapitali;

b) sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodid ja eeldused ning

c) muutused võrreldes eelmisel perioodil kasutatud meetodite ja eeldustega ning selliste muutuste põhjused.

41 Kui (majandus)üksus koostab sensitiivsusanalüüsi, näiteks üldise riskitaseme kohta, mis peegeldab riskimuutujate (näiteks intressimäärade ja vahetuskursside) omavahelist sõltuvust ning kasutab seda finantsriskide juhtimiseks, võib ta kasutada seda analüüsi paragrahvis 40 kirjeldatud analüüsi asemel. (Majandus)üksus avalikustab ka:

a) selgituse sellise sensitiivsusanalüüsi koostamisel kasutatud meetodi kohta ning esitatud andmete aluseks olnud põhiparameetrid ja eeldused ning

b) selgituse kasutatud meetodi eesmärgi ja piirangute kohta, mis võivad tuleneda teabest, mis ei peegelda täielikult kaasatud varade ja kohustiste õiglast väärtust.

Muu tururiski avalikustatav teave

42 Kui paragrahvis 40 või 41 kohaselt avalikustatud sensitiivsusanalüüsid ei iseloomusta finantsinstrumendile omast riski (näiteks sellepärast, et aastalõpu riskile avatus ei peegelda riskile avatust aasta jooksul), avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu ning põhjuse, miks sensitiivsusanalüüs on tema arvates mitteiseloomulik.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

43 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2007 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat standardit varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

44 Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2006 algavate aruandeaastate suhtes, ei pea ta esitama võrdlusinformatsiooni paragrahvide 31–42 järgi nõutava avalikustatava teabe osas finantsinstrumentidest tulenevate riskide olemuse ja ulatuse kohta.

▼M5

44A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti paragrahvid 20, 21, 23(c) ja (d), 27(c) ning Lisa B paragrahvi B5. (Majandus)üksus rakendab neid parandusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad sellele varasemale perioodile ka need muudatused.

▼M12

44B IFRS 3-ga (parandanud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti kehtetuks paragrahvi 3 punkt c. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M6

44C (Majandus)üksus rakendab paragrahvi 3 muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvi 3 muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M8

44D 2008. aasta mais välja antud *IFRSide edasiarendustega* muudeti paragrahvi 3 punkt a. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab seda muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab selle varasema perioodi suhtes 2008. aasta mais välja antud IAS 28 paragrahvi 1, IAS 31 paragrahvi 1 ja IAS 32 paragrahvi 4 muudatusi. (Majandus)üksusel on lubatud rakendada seda muudatust edasiulatuvalt.

▼M14

44E *Finantsvarade ümberliigitamine* (IAS 39 ja IFRS 7 muudatused), välja antud 2008. aasta oktoobris, muudetud paragrahvi 12 ja lisatud paragrahv 12A. (Majandus)üksus kohaldab kõnealuseid muudatusi alates 1. juulist 2008.

44F *Finantsvarade ümberliigitamine – jõustumiskuupäev ja üleminek* (IAS 39 ja IFRS 7 muudatused), välja antud 2008. aasta novembris, muudetud paragrahvi 44E. (Majandus)üksus kohaldab kõnealust muudatust alates 1. juulist 2008.

▼M19

~~44G~~ ~~*Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine* (IFRS 7 muudatused), mis on välja antud märtsis 2009, muutis paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisas paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Esimesel rakendamise aastal ei pea (majandus)üksus esitama võrdlusinformatsiooni muudatustega nõutud avalikustatava teabe suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.~~

▼M25

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

44G IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”, mis on välja antud 2009. aasta märtsis, on muudetud paragrahve 27, 39 ja B11 ning lisatud paragrahvid 27A, 27B, B10A ja B11A–B11F. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)üksus ei pea avalikustama muudatustega nõutud teavet:

a) mis tahes aruandeaasta või vaheperioodi kohta (sealhulgas finantsseisundi mis tahes aruande kohta), mida on kajastatud enne 31. detsembrit 2009 lõppeva võrreldava aruandeaasta raames; või

b) finantsseisundi aruande kohta, mis on esitatud esimese võrreldava perioodi alguse seisuga enne 31. detsembrit 2009.

Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu (*).

▼B

IAS 30 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

45 Käesolev IFRS asendab IAS 30 „Pankade ja samalaadsete finantsasutuste finantsaruannetes avalikustatav teave”.

(*) Seoses IFRS 1 muudatusega „Esmakordse kasutuselevõtja suhtes kohaldatav piiratud erand IFRS 7 kohasest võrdlusinformatsiooni avalikustamisest”, mis on välja antud 2010. aasta jaanuaris, on muudetud paragrahvi 44G. Nõukogu muutis paragrahvi 44G, et täpsustada oma järeldusi ja kavandatud üleminekut seoses IFRS 7 muudatusega „Finantsinstrumentide kohta avalikustatava teabe täiustamine”.

Lisa A

Mõisted

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

Krediidirisk	Risk, et finantsinstrumendi üks osapool põhjustab teisele finantskahjumi, sest ei suuda kohustust täita.
Valuutarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad vahetuskursside muutuste tõttu.
Intressimäära risk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad turu intressimäärade muutuste tõttu.

▼**M19**

Likviidsusrisk	Risk, et (majandus)üksusel tekib raskusi oma finantskohustistega seotud kohustuste täitmisel, mida arveldatakse raha või muu finantsvara üleandmisega.

▼**B**

Maksmisele kuuluvad laenud	Maksmisele kuuluvad laenud on finantskohustised, mis on muud kui tavaliste krediiditingimustega lühiajalised võlgnevused tarnijatele.
Tururisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad muutuste tõttu turuhindades. Tururisk koosneb kolme liiki riskist: **valuutarisk, intressimäärarisk** ja **muu hinnarisk**.
Muu hinnarisk	Risk, et finantsinstrumendi õiglane väärtus või tulevased rahavood kõiguvad muutuste tõttu turuhindades (muud kui **intressimäärariskist** või **valuutariskist** tulenevad), olgu need muutused põhjustatud üksikule finantsinstrumendile või selle emiteerijale omastest teguritest või teguritest, mis mõjutavad kõiki sarnaseid finantsinstrumente, millega turul kaubeldakse.
Tähtajaks tasumata	Finantsvara on tähtajaks tasumata, kui vastaspool on jätnud makse lepinguga ettenähtud tähtajal sooritamata.

Järgmised terminid on määratletud IAS 32 paragrahvis 11 või IAS 39 paragrahvis 9 ning neid kasutatakse käesolevas IFRS-is IAS 32-s ja IAS 39-s määratletud tähenduses:

— finantsvara või -kohustise amortiseeritud soetusmaksumus;

— müügivalmis finantsvarad;

— kajastamise lõpetamine;

— tuletisinstrument;

— efektiivse intressimäära meetod;

— omakapitaliinstrument;

— õiglane väärtus;

— finantsvara;

— finantsinstrument;

— finantskohustis;

— finantsvara või finantskohustis õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄;

— finantsgarantiileping;

— kauplemiseesmärgil hoitav finantsvara või finantskohustis;

— prognoositav tehing;

— riskimaandamisinstrument;

— lunastustähtajani hoitavad investeeringud;

— laenud ja nõuded;

— tavapärastel turutingimustel toimuv ost või müük.

▼B

Lisa B

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

FINANTSINSTRUMENTIDE LIIGID JA AVALIKUSTAMISE TASE (PARAGRAHV 6)

B1 Paragrahvis 6 nõutakse, et (majandus)üksus rühmitaks finantsinstrumendid avalikustatud teabe olemusega sobivatesse ning finantsinstrumentide tunnuseid arvestavatesse liikidesse. Paragrahvis 6 kirjeldatud liigid määrab (majandus)üksus ning need erinevad seega IAS 39-st (milles määratakse, kuidas finantsinstrumente mõõdetakse ning kus kajastatakse õiglase väärtuse muutusi) määratletud finantsinstrumentide liikidest.

B2 Finantsinstrumentide liikide määramisel (majandus)üksus vähemalt:

a) eristab amortiseeritud soetusmaksumuses mõõdetavad instrumendid õiglases väärtuses mõõdetavatest;

b) liigitab käesoleva IFRS-i rakendusalast välja jäävad finantsinstrumendid eraldi liiki või liikidesse.

B3 (Majandus)üksus otsustab vastavalt asjaoludele, kui üksikasjalikku teavet ta käesoleva IFRS-i nõuete täitmiseks avalikustab, kui palju rõhku paned ta nõuete eri aspektidele ning kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet. Tuleb leida tasakaal finantsaruannete nende kasutajate jaoks mittevajalike üleliigsete üksikasjadega ülekoormamise ning liigsest üldistamisest tingitud tähtsa teabe varju jätmise vahel. Näiteks ei tohi (majandus)üksus teavet varjata, peites selle suure hulga ebaoluliste üksikasjade sekka. Samuti ei tohi (majandus)üksus avalikustada teavet, mis on nii kokkuvõtlik, et jätab varju olulised erinevused üksiktehingute või seotud riskide vahel.

FINANTSINSTRUMENTIDE MÕJUKUS FINANTSSEISUNDILE JA -TULEMUSLIKKUSELE

Finantskohustised õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ (paragrahvid 10 ja 11)

B4 Kui (majandus)üksus kajastab finantskohustist õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, nõutakse paragrahvi 10 punktis a, et ta avalikustaks finantskohustise õiglase väärtuse muutuse summa, mis on omistatav muutustele kohustise krediidiriskis. Paragrahvi 10 punkti a alapunkt i lubab (majandus)üksusel määrata seda summat kohustise õiglase väärtuse muutuse summana, mis ei ole omistatav muutustele turutingimustes mis tõstavad tururiski. Kui kohustise turutingimuste ainsad asjakohased muutused, on muutused jälgitavas intressi määras (viitemäära), saab seda summat hinnata järgmiselt:

▼B

a) esiteks, (majandus)üksus arvutab perioodi alguses kohustise sisemise tulumäära, kasutades kohustise jälgitud turuhinda ja kohustise lepingujärgseid rahavooge perioodi alguses. Seejärel lahutab ta saadud tulumäärast jälgitava intressi määra (viitemäära) perioodi alguses, et leida sisemise tulumäära instrumendikohane komponent;

b) järgmiseks arvutab (majandus)üksus kohustisega seostatavate rahavoogude nüüdisväärtuse kohustise lepingujärgsete rahavoogude abil perioodi lõpus ning diskontomäära, mis võrdub i) perioodi lõpu jälgitava intressi määra (viitemäära) ning ii) punktis a määratud sisemise tulumäära instrumendikohase komponendi summaga;

c) kohustise perioodi lõpu jälgitava turuhinna ja punktis b määratud summa vahe on õiglase väärtuse muutus, mis ei ole omistatav jälgitava intressi määra (viitemäära) muutustele. See summa tulebki avalikustada.

Toodud näide eeldab, et õiglase väärtuse muutused, mille põhjuseks on muud tegurid kui instrumendi krediidiriski või intressimäärade muutused, ei ole märkimisväärsed. Kui näite instrument sisaldab varjatud tuletisinstrumenti, jäetakse varjatud tuletisinstrumendi õiglase väärtuse muutus paragrahvis 10 punkti a kohaselt avalikustatava summa määramisel välja.

Muu avalikustatav teave – arvestusmeetodid (paragrahv 21)

B5 Paragrahvis 21 nõutakse finantsaruannete koostamisel kasutatud mõõtmisalus(t)e ning muude kasutatud arvestusmeetodite avalikustamist, mis on asjakohased finantsaruannetest aru saamiseks. Finantsinstrumentide puhul võivad avalikustamisele kuuluda:

a) finantsvarade või finantskohustiste puhul, mis on määratletud, kui õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄:

i) finantsvara või finantskohustiste olemus, mille (majandus)üksus on määratlenud kui õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄;

ii) kriteeriumid finantsvarade või -kohustiste niisuguseks määratlemiseks esmasel arvelevõtmisel ning

iii) kuidas (majandus)üksus on täitnud IAS 39 paragrahvide 9, 11A või 12 tingimusi sellise määratlemise kohta. Instrumentide puhul, mis on määratletud IAS 39 lõike b punkti i kohase definitsiooniga finantsvara või finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄, peab avalikustatav info hõlmama mõõtmise aluseks olevate asjaolude või vastasel korral tekkiva kajastamise mittejärjepidevuse vabas vormis kirjeldust. Instrumentide puhul, mis on kajastatud IAS 39 lõike b punkti ii definitsiooniga finantsvara

▼B

või finantskohustise õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄, peab avalikustatav info hõlmama vabas vormis kirjeldust sellest, kuidas õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastamine on järjepidev (majandus)üksuse dokumenteeritud riskijuhtimis- või investeerimisstrateegiaga;

b) finantsvarade müügivalmina määratlemise kriteeriumid;

c) kas finantsvarade tavapärastel turutingimustel toimuvaid ostusid ja müüke on arvestatud tehingu- või väärtuspäeval (vt IAS 39 paragrahv 38);

d) kui krediidikahjumite tõttu langenud väärtusega finantsvarade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse vähendamiseks kasutatakse allahindluse kontot:

i) kriteeriumid, mille abil määratakse, millal langenud väärtusega finantsvarade ►M5 finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust vähendatakse otse (või allahindamise vastandkande puhul suurendatakse otse) ja millal kasutatakse allahindluse kontot, ning

ii) langenud väärtusega finantsvara ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse allahindluse kontole kantud summade mahakandmise kriteeriumid (vt paragrahv 16);

e) kuidas määratakse iga finantsinstrumendi liigi puhaskasum või -kahjum (vt lõike 20 punkt a), näiteks kas õiglases väärtuses muutustega läbi ►M5 koondkasumi aruande ◄ kajastatud instrumendi puhaskasum või -kahjum sisaldab intressi- või dividenditulu;

f) kriteeriumid, mida (majandus)üksus kasutab selle kindlaksmääramiseks, et eksisteerib objektiivne tõendusmaterjal, et väärtuse languse kahjum on tekkinud (vt paragrahvi 20 punkt e);

g) juhul kui finantsvarade, mis oleksid muidu tähtajaks tasumata või langenud väärtusega, tingimused on uuesti läbi räägitud, arvestusmeetod selliste finantsvarade kohta, mille tingimused on uuesti läbirääkitud (vt paragrahvi 36 punkt d).

▼M5

Vastavalt IAS 1 paragrahvile 122 (parandatud 2007) avalikustavad (majandus)üksused kas arvestusmeetodite kokkuvõttes või muudes lisades lisaks hinnanguid sisaldavatele otsustele ka olulised arvestusmeetodite rakendamisel tehtud juhtkonnapoolsed otsused, mis omavad kõige olulisemat mõju finantsaruannetes kajastatud summadele.

▼B

FINANTSINSTRUMENTIDEST TULENEVATE RISKIDE OLEMUS JA ULATUS (PARAGRAHVID 31–42)

B6 Paragrahvides 31–42 nõutav avalikustatav teave tuleb esitada kas finantsaruannetes või kaasata finantsaruannete ristviidete abil mõnesse muusse aruandesse, nagu juhtkonna kommentaarid või riskiaruandesse, mis on finantsaruannete kasutajatele kättesaadavad finantsaruannetega samadel tingimustel ja samal ajal. Ilma ristviidete abil kaasatud teabeta ei ole finantsaruanded täielikud.

Kvantitatiivne avalikustatav teave (paragrahv 34)

B7 Paragrahvi 34 punkt a nõuab (majandus)üksuse võtmetähtsusega juhtivpersonalile sisemiselt antaval teabel põhinevate summaarsete kvantitatiivsete andmete avalikustamist (majandus)üksuse riskidele avatuse kohta. Kui (majandus)üksus kasutab avatud riskide juhtimiseks mitut meetodit, avalikustab ta teabe, kasutades meetodit või meetodeid, mis pakuvad kõige asjakohasemat ja usaldusväärsemat teavet. IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead” käsitleb asjakohasust ja usaldusväärsust.

B8 Paragrahvi 34 punkt c nõuab riskikontsentratsioonide teabe avalikustamist. Riskikontsentratsioonid tekivad sarnaste omadustega finantsinstrumentidest, mida majanduslike ja muude tingimuste muutused mõjutavad sarnaselt. Riskikontsentratsioonide tuvastamiseks on vaja (majandus)üksuse olukorda arvestavat hinnangut. Riskikontsentratsioonide avalikustamine sisaldab:

a) kirjeldust, kuidas juhtkond määrab kontsentratsioone;

b) iga kontsentratsiooni identifitseerivate ühiste omaduste (näiteks vastaspool, geograafiline piirkond, valuuta või turg) kirjeldust ning

c) kõigi seda omadust jagavate finantsinstrumentidega seonduv riskile avatuse summat.

Maksimaalne avatus krediidiriskile (paragrahvi 36 punkt a)

B9 Paragrahvis 36 punktis a nõutakse summa avaldamist, mis kajastaks kõige paremini (majandus)üksuse maksimaalset avatust krediidiriskile. Finantsvara puhul on see üldjuhul ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ brutojääkmaksumus, millest on maha arvatud:

a) mis tahes kooskõlas IAS 32-ga saldeeritud summad ning

b) mis tahes kooskõlas IAS 39-ga kajastatud väärtuse languse kahjumid.

B10 Tegevuste hulka, mis põhjustavad krediidiriski ning sellega seotud maksimaalset avatust krediidiriskile, kuuluvad muu hulgas:

a) laenude ja nõuete andmine klientidele ning sissemaksed hoiukontodele teistes (majandus)üksustes. Neil juhtudel on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile seotud finantsvarade ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)väärtus;

b) tuletisinstrumentide lepingute, näiteks valuutavahetuslepingute, intressimäära vahetuslepingute (*swap*) ja krediidi tuletisinstrumentide lepingute sõlmimine. Kui nende tulemusel tekkivat vara mõõdetakse õiglases väärtuses, võrdub maksimaalne avatus krediidiriskile ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumusega;

▼B

c) rahaliste garantiide andmine. Sellisel juhul on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile maksimaalne summa, mille (majandus)üksus peaks tasuma garantii sissenõudmise korral ja mis võib olla märkimisväärselt suurem kui kohustisena kajastatav summa;

d) laenu andmise kohustuse võtmine, mis on laenu kestuse ajal tühistamatu või tühistatav ainult suurte kahjuliku mõjuga muutuste puhul. Kui laenu andja ei suuda laenu andmise kohustuse summat tasuda sularahas või muu finantsinstrumendiga, on maksimaalseks avatuseks krediidiriskile kohustuse täissumma. Seda seepärast, et ei ole selge, kas mis tahes väljavõtmata summat võidakse tulevikus välja võtta või mitte. Viimane võib olla märkimisväärselt suurem kohustisena kajastatavast summast.

▼M19

Kvantitatiivne likviidsusriski kohta avalikustatav teave (paragrahvi 34 punkt a ning paragrahvi 39 punktid a ja b)

B10A Kooskõlas paragrahvi 34 punktiga a avalikustab (majandus)üksus summaarsed kvantitatiivsed andmed oma likviidsusriski avatuse kohta juhtkonna võtmeisikutele sisemiselt antava teabe alusel. (Majandus)üksus selgitab, kuidas need andmed kindlaks määratakse. Kui nendes andmetes sisalduva raha (või muu finantsvara) väljamaksed võiksid kas:

a) esineda märkimisväärselt varem, kui on andmetes näidatud, või

b) esineda andmetes näidatud summadest märkimisväärselt erinevates summades (näiteks tuletisinstrument, mis sisaldub andmetes netoarvelduse alusel, kuid mille puhul on vastaspoolel valikuõigus nõuda brutoarveldust),

märgib (majandus)üksus selle asjaolu ja esitab kvantitatiivset teavet, mis võimaldab tema finantsaruannete kasutajatel hinnata selle riski ulatust, välja arvatud juhul, kui see teave sisaldub paragrahvi 39 punktiga a või b nõutud lepingupõhise lunastustähtaja analüüsides.

B11 Koostades paragrahvi 39 punktides a ja b nõutavat lunastustähtaja analüüsi, kasutab (majandus)üksus oma hinnangut määrates sobiva ajavahemike arvu. Näiteks võiks (majandus)üksus otsustada, et sobivad oleksid järgmised ajavahemikud:

a) mitte hiljem kui üks kuu;

b) üle ühe kuu, kuid mitte hiljem kui kolm kuud;

c) üle kolme kuu, kuid mitte hiljem kui üks aasta; ja

d) üle ühe aasta, kuid mitte hiljem kui viis aastat.

B11A Paragrahvi 39 punktide a ja b punktide järgimisel ei tohi (majandus)üksus eraldada varjatud tuletisinstrumenti hübriid(sega)finantsinstrumendist. Sellise instrumendi puhul järgib (majandus)üksus paragrahvi 39 punkti a.

B11B Paragrahvi 39 punktiga b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab tuletisfinantskohustiste kvantitatiivse lunastustähtaja analüüsi, mis näitab järelejäänud lepingupõhiseid lunastustähtaegu, kui lepingupõhised lunastustähtajad on olulised rahavoogude ajastusest arusaamiseks. Nii oleks see näiteks alljärgneva puhul:

a) intressivahetusleping (intressi-swap) järelejäänud lunastustähtajaga viis aastat muutuva määraga finantsvara või -kohustise rahavoogude riskimaandamisinstrumendina.

▼**M19**

b) kõik laenukohustused.

B11C Paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutakse, et (majandus)üksus avalikustab mõningate finantskohustiste järelejäänud lepingupõhiste lunastustähtaegade analüüsi. Selles:

a) kui osapoolel on valida, millal summa tasuda, jaotatakse kohustis kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse nõudmiseni finantskohustised (näiteks nõudmiseni hoiused) kõige varasemas ajavahemikus.

b) kui (majandus)üksus on kohustatud tasuma summad osamaksetena, jaotatakse iga osamakse kõige varasemasse perioodi, mil (majandus)üksuselt võidakse tasumist nõuda. Näiteks kajastatakse väljavõtmata laenukohustus ajavahemikus, millesse jääb kõige varasem kuupäev, kui see võidakse tagasi nõuda.

c) väljaantud finantsgarantiilepingute puhul jaotatakse garantii maksimumsumma varaseimasse perioodi, mil garantiid võidakse sisse nõuda.

B11D Paragrahvi 39 punktidega a ja b kohaselt lunastustähtaja analüüsides avalikustatud lepingupõhised summad on lepingupõhised diskonteerimata rahavood, näiteks:

a) kapitalirendikohustused brutona (enne finantskulude lahutamist);

b) *forvard*-tehingutes kokkulepitud hinnad finantsvarade ostmiseks raha eest;

c) netosummad makstava-ujuva/saadava-fikseeritud intressivahetuslepingutest (intressi-swap), mille puhul vahetatakse netorahavooge;

d) lepingupõhised summad, mis tuleb vahetada tuletisfinantsinstrumendis (näiteks valuutavahetuslepingus (valuuta-swap)), mille puhul vahetatakse brutorahavooge; ja

e) bruto laenukohustused.

Sellised diskonteerimata rahavood erinevad finantsseisundi aruandes kajastatud summast, sest selles aruandes toodud summa põhineb diskonteeritud rahavoogudel. Kui tasumisele kuuluv summa ei ole fikseeritud määraga, määratakse avalikustatav summa vastavalt aruandeperioodi lõpul valitsenud tingimustele. Näiteks, kui tasuda tulev summa muutub indeksi alusel, võib avalikustatav summa põhineda indeksi tasemel perioodi lõpu seisuga.

B11E Paragrahvi 39 punktiga c nõutakse, et (majandus)üksus kirjeldab, kuidas ta juhib paragrahvi 39 punktidega a ja b nõutavas kvantitatiivses teabes avalikustatud objektide likviidsusriski. (Majandus)üksus avalikustab enda poolt likviidsusriski juhtimiseks hoitavate finantsvarade (nt finantsvarad, mis on hõlpsasti müüdavad või loovad eeldatavasti rahavoogusid, et vastata raha väljamaksetele finantskohustistelt) lunastustähtaja analüüsi, kui see teave on vajalik võimaldamaks tema finantsaruannete kasutajatel hinnata likviidsusriski olemust ja ulatust.

▼M19

B11F Muud tegurid, mida (majandus)üksus võib arvestada paragrahvi 39 punktis c nõutava avalikustamise tegemisel, hõlmavad seda, kuid mitte ainult, kas (majandus)üksus:

a) on võtnud laenukohustusi (nt kommertspaberid) või muid krediidiliine (nt valmisolek krediiti saada), mida ta saab kasutada, et vastata likviidsuse vajadustele;

b) omab hoiuseid keskpankades, et vastata likviidsuse vajadustele;

c) omab mitmesuguseid finantseerimisallikaid;

d) omab märkimisväärseid likviidsusriski kontsentratsioone kas oma varades või finantseerimisallikates;

e) omab sisekontrolli protsesse ja võimalike eriolukordade plaane likviidsusriski juhtimiseks;

f) omab instrumente, mis sisaldavad kiirendatud tagasimaksmise tähtaegu (nt (majandus)üksuse krediidireitingu alandamise korral);

g) omab instrumente, mis võivad nõuda tagatise seadmist (nt lisatagatise nõue tuletisinstrumentide korral);

h) omab instrumente, mis lubab (majandus)üksusel otsustada, kas ta arveldab oma finantskohustised raha (või muu finantsvara) üleandmisega või oma aktsiate üleandmisega; või

i) omab instrumente, mille suhtes kehtivad põhitasaarvelduskokkulepped.

———————

▼B

Tururisk – sensitiivsusanalüüs (paragrahv 40 ja 41)

B17 Paragrahvi 40 punkt a nõuab iga tururiski liigi sensitiivsusanalüüsi, millele (majandus)üksus on avatud. Vastavalt paragrahvile B3 otsustab (majandus)üksus, kuidas ta koondab teavet nii, et tekiks üldpilt, kuid ei liidetaks samas kokku erinevate omadustega teavet märkimisväärselt erinevatest majanduskeskkondadest pärinevatele riskidele avatuste kohta. Näiteks:

a) (majandus)üksus, kes kaupleb finantsinstrumentidega, võiks avalikustada selle teabe eraldi kauplemiseesmärgil hoitavate ja mittekauplemiseesmärgil hoitavate finantsinstrumentide kohta.

b) (majandus)üksus ei koonda kokku oma avatusi tururiskidele hüperinflatsiooniga aladelt ja väga madala inflatsiooniga aladelt.

Kui (majandus)üksus on võtnud vaid üht tüüpi tururiski vaid ühes majanduskeskkonnas, ei pea ta teavet eristatult näitama.

B18 Paragrahvi 40 punkt a nõuab, et sensitiivsusanalüüs näitaks, milline võib olla asjaomaste riskimuutujate (näiteks turul valitsevate intressimäärade, valuutakursside, aktsiahindade või tarbekaupade hindade) mõistlikult võimalike muutuste mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Selleks:

▼B

a) ei pea (majandus)üksused määrama, milline olnuks perioodi kasum või kahjum, kui asjaomased riskimuutujad olnuksid teistsugused. Selle asemel avalikustavad (majandus)üksused mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄, eeldades, nagu asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus oleks toimunud ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ ning seda oleks rakendatud sel päeval olemas olnud riskidele avatustele. Näiteks, kui (majandus)üksusel on aasta lõpul muutuva intressimääraga kohustis, avalikustab (majandus)üksus selle võimaliku mõju kasumile või kahjumile (s.o intressikulu) jooksval aastal, juhul kui intressimäärad oleksid muutunud mõistlikult võimalikul määral;

b) ei nõuta (majandus)üksuselt, et ta avalikustaks asjaomase riskimuutuja iga mõistlikult võimaliku muutusvahemiku piires toimuda võinud muutuse mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile. Piisab, kui avalikustatakse muutuste võimalikud mõjud mõistlikult võimaliku muutusvahemiku ülem- ja alampiiril.

B19 Et määrata kindlaks, milline võib olla asjaomase riskimuutuja mõistlikult võimalik muutus, arvestab (majandus)üksus:

a) majanduskeskkondi, milles ta tegutseb. Mõistlikult võimalik muutus ei tohi sisaldada vähetõenäolisi ega „halvimaid võimalikke stsenaariume" ega „stressiteste". Pealegi kui aluseksoleva riskimuutuja muutumismäär on stabiilne, ei pea (majandus)üksus muutma valitud mõistlikult võimaliku riskimuutuja muutmismäära. Oletame näiteks, et intressimäär on 5 % ning (majandus)üksus määrab, et intressimäära kõikumine ± 50 baaspunkti on mõistlikult võimalik. (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 4,5 % või 5,5 %. Järgmisel perioodil tõuseb intressimäär tasemele 5,5 %. (Majandus)üksus usub jätkuvalt, et intressimäär võib kõikuda ± 50 baaspunkti (s.o intressimäära muutumismäär on stabiilne). (Majandus)üksus avalikustab mõju kasumile või kahjumile ja omakapitalile, kui intressimäär peaks jõudma tasemele 5 % või 6 %. (Majandus)üksuselt ei nõuta, et ta vaataks läbi oma hinnangu, et intressimäär võiks mõistlikult kõikuda ± 50 baaspunkti, v.a juhul kui on tõendeid, et intressimäärad on muutunud märkimisväärselt kõikuvamateks.

b) ajavahemikku, mille raames ta hinnangut teeb. Sensitiivsusanalüüs näitab mõistlikult võimalikeks peetavate muutuste mõju kuni ajani, mil (majandus)üksus avalikustab selle teabe uuesti, st tavaliselt kuni järgmise aastaaruandeni.

B20 Paragrahviga 41 lubatakse (majandus)üksusel kasutada sensitiivsusanalüüsi, mis peegeldab riskimuutujate omavahelisi sõltuvusi, näiteks üldise riskitaseme meetodit, kui ta kasutab seda analüüsi oma finantsriskide avatuse juhtimiseks. See kehtib ka juhul, kui selline meetod mõõdab vaid võimalikku kahjumit ega arvesta võimalikku kasumit. Selline (majandus)üksus võib täita paragrahvi 41 punkti a nõudeid, avalikustades kasutatava üldise riskitaseme mudeli tüübi (s.o kas mudel põhineb Monte Carlo simulatsioonidel) ja selgituse, kuidas mudel töötab, ning peamised eeldused (s.o valdusaja ja usaldusnivoo). (Majandus)üksused võivad avalikustada ka varasema vaatlusperioodi ning selle jooksul rakendatud kaalutegurid, selgituse, kuidas erinevaid

▼B

võimalusi on arvutustes käsitletud ning milliseid kõikumisi ja korrelatsioone (või alternatiivina Monte Carlo tõenäosuse jaotuse simulatsioone) on kasutatud.

B21 (Majandus)üksus esitab sensitiivsusanalüüsid kogu oma äritegevuse kohta, kuid võib esitada erinevate finantsinstrumentide liikide kohta erinevat tüüpi sensitiivsusanalüüsid.

Intressimäära risk

B22 *Intressimäära risk* tekib bilansis kajastatud intressi kandvatel finantsinstrumentidel (näiteks laenudel, nõuetel ja väljastatud võlakirjadel) ning mõnedel bilansis kajastamata finantsinstrumentidel (näiteks mõnedel laenu andmise kohustustel).

Valuutarisk

B23 *Valuutarisk* (või välisvahetusrisk) tekib finantsinstrumentidel, mis on nomineeritud välisvaluutas, s.o muus valuutas kui see, milles neid mõõdetakse. Käesoleva IFRS-i tähenduses ei teki valuutariski finantsinstrumentidel, mis on mitterahalised ega (majandus)üksuse valuutas nomineeritud finantsinstrumentidel.

B24 Sensitiivsusanalüüs avalikustatakse iga valuuta kohta, milles (majandus)üksusel on märkimisväärne avatus.

Muu hinnarisk

B25 *Muu hinnarisk* tekib finantsinstrumentidel näiteks kaupade või aktsiate hinnamuutuste tõttu. Et täita paragrahvi 40 nõudeid, võib (majandus)üksus avalikustada konkreetse aktsiaturu indeksi, kauba hinna või muu riskimuutuja languse mõju. Näiteks kui (majandus)üksus annab lõppväärtusgarantiisid, mis on finantsinstrumendid, avalikustab (majandus)üksus nende varade väärtuse suurenemise või vähenemise, mille kohta garantii kehtib.

B26 Kaks näidet finantsinstrumentidest, mis tekitavad aktsiahinnariski, on a) muu (majandus)üksuse aktsiate omamine ja b) investeerimine usaldusfondi, mis hoiab oma investeeringuid omakapitaliinstrumentides. Muudeks näideteks oleks *forward*-lepingud ja optsioonid konkreetse koguse omakapitaliinstrumentide ostmiseks või müümiseks ning vahetuslepingud (*swa p*'id), mis on indeksite kaudu seotud aktsiahindadega. Selliste finantsinstrumentide õiglast väärtust mõjutavad nende aluseks olevate omakapitaliinstrumentide turuhindade muutused.

B27 Kooskõlas paragrahvi 40 punktiga a avalikustatakse kasumi või kahjumi sensitiivsus (mis tekib näiteks instrumentidest, mis on liigitatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄, ning müügivalmis finantsvarade väärtuse langusest) eraldi omakapitali sensitiivsusest (mis tekib näiteks müügivalmiks liigitatud instrumentidest).

▼B

B28	Finantsinstrumente, mida (majandus)üksus liigitab omakapitaliinstrumentideks, üle ei mõõdeta. Nende instrumentide aktsiahinnarisk ei mõjuta ei kasumit, kahjumit ega omakapitali. Järelikult ei ole nende puhul sensitiivsusanalüüsi vaja.	

▼B

RAHVUSVAHELINE FINANTSARUANDLUSSTANDARD 8

Tegevussegmendid

ALUSPÕHIMÕTE

1 (Majandus)üksus avalikustab informatsiooni, mis võimaldab finantsaruannete kasutajatel hinnata (majandus)üksuse tegevuse olemust ja finantstulemusi ning majanduslikke keskkondi, milles (majandus)üksus tegutseb.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat IFRS-i rakendatakse:

a) (majandus)üksuse eraldiseisvate finantsaruannete suhtes, kui:

i) (majandus)üksuse võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) (majandus)üksus esitab oma finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist, ja

b) kontserni konsolideeritud finantsaruannete suhtes, kui:

i) emaettevõtte võla- või omakapitaliinstrumendid on avalikult kaubeldavad (kodu- või välismaisel börsil või vabavahetusturul, sealhulgas kohalikel või piirkondlikel turgudel) või

ii) emaettevõte esitab oma konsolideeritud finantsaruandeid väärtpaberikomisjonile või muule järelevalveorganile ükskõik millisesse klassi kuuluvate finantsinstrumentide emiteerimiseks avalikul turul või on alustanud nende esitamist.

3 Kui (majandus)üksus, mis ei ole kohustatud rakendama käesolevat IFRS-i, soovib avaldada segmendiaruandlust, mis ei täida käesoleva IFRS-i nõudeid, ei kirjelda ta seda segmendiaruandlusena.

4 Kui finantsaruanne sisaldab nii käesoleva IFRS-i reguleerimisalasse kuuluva emaettevõtte konsolideeritud finantsaruandeid kui ka emaettevõtte konsolideerimata finantsaruandeid, on segmendiaruandluse esitamine kohustuslik ainult konsolideeritud finantsaruannetes.

TEGEVUSSEGMENDID

5 Tegevussegment on (majandus)üksuse osa:

a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega),

b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja

▼B

c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

Tegevussegment võib tegeleda ka majandustegevusega, mille eest veel tulusid ei teenita, näiteks alustavad tegevusalad võivad olla tegevussegmendid ka enne tulude teenimist.

6 (Majandus)üksuse iga osa ei pruugi olla tegevussegment ega moodustada osa tegevussegmendist. Tegevussegmendid ei ole näiteks (majandus)üksuse peakontor või mõned teatava funktsiooniga osakonnad, mis ei teeni tulu või teenivad (majandus)üksuse tuludest ebaolulise osa, mille tõttu neid ei loeta tegevussegmentideks. Tegevussegmentidena ei käsitleta käesolevas IFRS-is ka (majandus)üksuse töösuhte lõppemise järgsete hüvitiste programme.

7 Terminiga „kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja" peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. See funktsioon seisneb vahendite eraldamises ja (majandus)üksuse tegevussegmentide tulemuste hindamises. Sageli on kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja ettevõtte tegevdirektor või tootmisjuht, kuid see võib näiteks olla ka tegevdirektorite või muude juhtide rühm.

8 Paljude (majandus)üksuste puhul võib nende tegevussegmendid selgesti määratleda paragrahvis 5 kirjeldatud tegevussegmentide kolme omaduse põhjal. (Majandus)üksus võib aga koostada aruandeid, milles (majandus)üksuse äritegevust on esitatud mitmesugusel viisil. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut segmendiaruandluse komplekti, võivad segmentide jaotuse määrata (majandus)üksuse teised tegurid, sealhulgas iga segmendi majandustegevuse iseloom, nende eest vastutavate juhtide olemasolu ja direktoraadile esitatav informatsioon.

9 Tegevussegmendil on üldjuhul segmendi juht, kes allub otseselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale ja suhtleb temaga regulaarselt, et arutada segmendi tegevust, finantstulemusi, prognoose või kavasid. Terminiga „segmendi juht" peetakse silmas funktsiooni, mitte tingimata konkreetse ametinimetusega juhti. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja võib mõne tegevussegmendi puhul olla ka segmendi juht. Üks juht võib olla mitme tegevussegmendi juht. Kui paragrahvis 5 nimetatud omaduste alusel on organisatsioonil kasutusel mitu erinevat segmendiaruandluse komplekti, kuid segmentide juhid vastutavad ainult ühe sellise komplekti eest, on tegevussegmentideks ainult see komplekt, mille eest vastutavad segmentide juhid.

10 Paragrahvis 5 nimetatud omadusi võib olla ka kahel või enamal osaliselt kattuval segmentide komplektil, mille eest juhid vastutavad. Sellist struktuuri nimetatakse vahetevahel maatriksorganisatsiooniks. Näiteks teatavates (majandus)üksustes vastutavad mõned juhid erinevate toodete ja teenuste eest kogu maailma ulatuses, kuid teised juhid vastutavad teatud geograafiliste piirkondade eest. Kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja vaatab mõlema segmentide komplekti tegevustulemused regulaarselt läbi ja mõlema kohta on kättesaadav eraldi finantsinformatsioon. Sellisel juhul määrab (majandus)üksus aluspõhimõttest lähtudes, millist segmentide komplekti tuleb käsitada tegevussegmentidena.

▼B

AVALIKUSTATAVAD SEGMENDID

11 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmendi kohta, mis:

a) on määratud kindlaks kooskõlas paragrahvidega 5–10 või tuleneb kahe või enama sellise segmendi summeerimisest kooskõlas paragrahviga 12 ja

b) ületab paragrahvis 13 nimetatud kvantitatiivseid kriteeriume.

Paragrahvides 14–19 on selgitatakse muid olukordi, mille puhul esitatakse tegevussegmendi kohta eraldi informatsiooni.

Summeerimiskriteeriumid

12 Sarnaste majandusnäitajatega tegevussegmentidel on sageli pikemas perspektiivis sarnased finantstulemused. Näiteks kui kahe tegevussegmendi majandusnäitajad on sarnased, on ka nende keskmine brutokasum pikemas perspektiivis sarnane. Kaks või rohkem tegevussegmenti võib koondada üheks tegevussegmendiks, kui nende summeerimine on kooskõlas käesoleva IFRS-i aluspõhimõttega, kui segmentidel on sarnased majandusnäitajad ja kui need on sarnased kõikide järgmiste omaduste poolest:

a) toodete ja teenuste olemus;

b) tootmisprotsesside olemus;

c) nende toodete ja teenuste klientide tüüp või klass;

d) nende toodete müügi või teenuste osutamise viis ja

e) kui see on rakendatav, regulatiivse keskkonna olemus, näiteks pangandus, kindlustus või kommunaalteenused.

Kvantitatiivsed kriteeriumid

13 (Majandus)üksus esitab eraldi informatsiooni iga tegevussegmendi kohta, mis ületab ükskõik millist järgmist kvantitatiivset kriteeriumi:

a) segmendi deklareeritud tulu, mis hõlmab nii müüki välistele klientidele kui ka segmentidevahelisi müüke või ülekandeid, moodustab vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide sise- ja välistulude kogusummast.

b) segmendi deklareeritud kasumi või kahjumi absoluutsumma moodustab vähemalt 10 % i) kõikide kahjumita töötanud tegevussegmentide kogukasumi ja ii) kõikide kahjumiga töötanud tegevussegmentide deklareeritud kogukahjumi absoluutsummast.

c) segmendi varad moodustavad vähemalt 10 % kõikide tegevussegmentide varade kogusummast.

▼B

Tegevussegmenti, mis ühtki nimetatud kvantitatiivset kriteeriumi ei ületa, võib käsitada eraldi avalikustatavana, kui juhtkond leiab, et segmendi kohta informatsiooni avaldamine on finantsaruannete kasutajatele kasulik.

14 (Majandus)üksus võib summeerida informatsiooni kvantitatiivset kriteeriumi mitteületavate tegevussegmentide kohta ja avalikustada seda eraldi tegevussegmendina vaid juhul, kui summeeritud tegevussegmentidel on sarnased majandusnäitajad ja nad vastavad enamasti paragrahvis 12 loetletud summeerimiskriteeriumitele.

15 Kui tegevussegmentide poolt välistelt klientidelt teenitud kogutulu moodustab vähem kui 75 % (majandus)üksuse tulust, tuleb määratleda täiendavad avalikustatavad tegevussegmendid (isegi kui nad ei täida paragrahvis 13 toodud kriteeriume), kuni avalikustatavad segmendid hõlmavad vähemalt 75 % (majandus)üksuse tulust.

16 Informatsioon muude äritegevuste ja tegevussegmentide kohta, mis ei ole avalikustatavad, summeeritakse ja avaldatakse „kõikide ülejäänud segmentide" kategoorias eraldi teistest paragrahvis 28 nõutavatest reguleerivatest kirjetest. „Kõikide ülejäänud segmentide" kategooriasse kuuluvate segmentide tuluallikaid tuleb selgitada.

17 Kui juhtkond peab eelmisel perioodil avalikustatud tegevussegmenti jätkuvalt oluliseks, esitatakse selle segmendi kohta informatsioon aruandeperioodil eraldi, isegi kui see ei täida enam paragrahvis 13 toodud avalikustamise kriteeriume.

18 Kui tegevussegmenti käsitletakse kvantitatiivsete kriteeriumite põhjal jooksval perioodil avalikustatava segmendina, esitatakse segmendi eelmise perioodi võrdlusandmed, et kajastada uut avalikustatavat segmenti eraldi segmendina, isegi kui see ei täitnud eelmisel perioodil paragrahvis 13 toodud avalikustamiskriteeriume, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

19 (Majandus)üksuse eraldi avalikustatavate segmentide arvu võib praktilistel kaalutlustel piirata, et informatsioon segmentide kohta ei muutuks liiga detailseks. Kuigi sellist täpset piiri ei ole kindlaks määratud, peaks (majandus)üksus otsustama, kas avalikustatavate segmentide arvu tuleks piirata, kui kooskõlas paragrahvidega 13–18 on avalikustatavate segmentide arv tõusnud üle kümne.

AVALIKUSTAMINE

20 (Majandus)üksus peab avalikustama informatsiooni, mis võimaldaks finantsaruannete kasutajail hinnata (majandus)üksuse äritegevuse olemust ja finantstulemusi ning tegevuse majanduslikke keskkondi.

21 Paragrahvis 20 toodud põhimõtte rakendamiseks avalikustab (majandus)üksus iga ►M5 koondkasumi aruandes ◄ perioodi kohta:

a) paragrahvis 22 kirjeldatud üldinformatsiooni;

▼B

b) avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi, sealhulgas avalikustatava segmendi kasumis või kahjumis sisalduvate tulude ja kulude, segmendi varade, kohustiste ja mõõtmise aluste kohta, nagu on kirjeldatud paragrahvides 23–27, ja

c) segmentide tulude, kasumite või kahjumite, varade ja kohustiste ja muude oluliste kirjete summa võrdluse (majandus)üksuse vastavate summadega, nagu on kirjeldatud paragrahvis 28.

▼M5

Avalikustatavate segmentide finantsseisundi aruande summad tuleb esitada võrdlevalt finantsseisundi aruande summadega kõikide finantsseisundi aruande koostamise kuupäevade seisuga. Eelmiste perioodide andmed esitatakse uuesti, nagu on kirjeldatud paragrahvides 29 ja 30.

▼B

Üldinformatsioon

22 (Majandus)üksus avaldab järgmise üldinformatsiooni:

a) (majandus)üksuse avalikustatud segmentide, sealhulgas organisatsioonilise aluse kindlaksmääramiseks kasutatud tegurid (näiteks kas juhtkond on valinud struktuuri, lähtudes erinevustest toodetes ja teenustes, geograafilistest piirkondadest, regulatiivsetest keskkondadest või kombineerides neid tegureid, ning kas tegevussegmente on summeeritud), ja

b) toodete ja teenuste liikide kohta, millest iga avalikustatav segment teenib oma tulu.

Informatsioon kasumi või kahjumi, varade ja kohustiste kohta

▼M22

23 (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta kasumi või kahjumi näitajad. (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi varade ja kohustiste kogusumma, kui seda esitatakse regulaarselt kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale. (Majandus)-üksus esitab iga avalikustatava segmendi kohta ka järgmise teabe, kui määratletud summad sisalduvad kõrgeima (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja poolt läbivaadatavas segmendi kasumiaruandes või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata segmendi kasumiaruandes:

a) ettevõttevälistelt klientidelt teenitud tulu;

▼B

b) tulu tehingutest sama (majandus)üksuse teiste tegevussegmentidega;

c) intressitulu;

d) intressikulu;

e) kulum ja amortisatsioon;

▼M5

f) olulised tulu- ja kulukirjed, mis avalikustatakse IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007) paragrahvi 97 kohaselt;

▼B

g) (majandus)üksuse kasum või kahjum osalustelt sidus- ja ühisettevõtetes kapitaliosaluse meetodil;

h) tulumaksukulu või -tulu ja

i) muud olulised mitterahalised kirjed peale kulumi ja amortisatsiooni.

(Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi intressitulu eraldi intressikulust, välja arvatud juhul, kui intressitulu moodustab enamiku segmendi tulust ja kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja hindab segmendi tegevuse tulemusi ja võtab vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta eelkõige puhta intressitulu põhjal. Sellisel juhul võib (majandus)üksus esitada kõnealuse segmendi intressitulu pärast intressikulu mahaarvamist netosummana ja avalikustada selle asjaolu.

24 (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi varade kohta ka järgmise informatsiooni, kui need summad sisalduvad (majandus)üksuse tegevuse üle otsuseid vastu võtva juhi poolt läbi vaadatavas segmendi varade näitajas või kui need esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale regulaarselt muul viisil, isegi kui neid ei kajastata segmendi varade näitajas:

a) kapitaliosaluse meetodil arvestatud investeeringud sidus- ja ühisettevõtetesse; ja

b) soetusväljaminekud põhivaradesse, ([1]) välja arvatud finantsinstrumentidesse, edasi lükkunud tulumaksuvarasse, töösuhte lõppemise järgsetesse hüvitistesse (vt IAS 19 „Hüvitised töötajatele” paragrahvid 54–58) ja kindlustuslepingutest tulenevatesse õigustesse.

MÕÕTMINE

25 Segmendi iga avalikustatava kirje summaks on näitaja, mis esitatakse kõrgeimale (äri)tegevust puudutavate otsuste langetajale otsuste vastuvõtmiseks vahendite eraldamiseks segmendile ja segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks. (Majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel tehtud korrigeerimised ja elimineerimised ning tulude, kulude ja kasude või kahjude eraldamised võetakse avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi kindlaksmääramisel arvesse vaid juhul, kui need sisalduvad segmendi kasumi või kahjumi näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja. Samuti esitatakse selle segmendi kohta ainult need varad ja kohustised, mis sisalduvad segmendi varade ja kohustiste näitajas, mida kasutab kõrgeim (äri) tegevust puudutavate otsuste langetaja. Avalikustatava segmendi kasumisse või kahjumisse või varadesse või kohustistesse eraldatakse summasid mõistlikul alusel.

([1]) Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼B

26 Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab segmendi tegevuse tulemuste hindamiseks ja vahendite jaotuse üle otsustamiseks ainult ühte tegevussegmendi kasumi või kahjumi või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse segmendi ►M5 koondkasumi aruanne ◄ või varad ja kohustised nende näitajatega. Kui kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja kasutab mitut tegevussegmendi ►M5 koondkasumi aruande ◄ või segmendi varade või kohustiste näitajat, esitatakse näitajad, mis määratakse juhtkonna arvates kooskõlas mõõtmispõhimõtetega, mis on kõige lähedasemad vastavate summade mõõtmisele (majandus)üksuse finantsaruannetes.

27 (Majandus)üksus esitab iga avalikustatava segmendi kasumi või kahjumi või varade või kohustiste mõõtmise kohta selgituse. (Majandus)üksus esitab vähemalt järgmise informatsiooni:

a) avalikustatavate segmentide vaheliste tehingute arvestuse alus;

b) erinevused avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi ja (majandus)üksuse kasumi või kahjumi (enne tulumaksukulu või -tulu ja lõpetatud tegevustest tulenevat kasumit või kahjumit) mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid üldkulude jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

c) erinevused avalikustatavate segmentide varade ja (majandus)üksuse varade mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud varade jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

d) erinevused avalikustatavate segmentide kohustiste ja (majandus)üksuse kohustiste mõõtmisel (kui see ei ilmne paragrahvis 28 kirjeldatud võrdlusest). Nende erinevuste hulka võivad kuuluda arvestuspõhimõtted ja meetodid ühiselt kasutatud kohustiste jaotamiseks, mis on vajalikud segmendiaruandlusest arusaamiseks;

e) muudatused varasematel perioodidel kasutatud mõõtmismeetodites, millega määrati kindlaks avalikustatud segmendi kasum või kahjum, ning nende muudatuste võimalik mõju segmendi kasumile või kahjumile;

f) avalikustatud segmentidele tehtud asümmeetriliste jaotuste olemus ja mõju. (Majandus)üksus võib näiteks jaotada segmendile kulumit, jaotamata sellele segmendile kulumiga seotud amortiseeritavaid varasid.

Võrdlused

28 (Majandus)üksus esitab järgmised võrdlused:

a) avalikustatud segmentide tulude kogusumma võrreldes (majandus)üksuse tuluga;

▼B

b) avalikustatud segmentide kasumi või kahjumi võrreldes (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga enne tulumaksukulu (-tulu) ja kasumit või kahjumit lõpetatud tegevusvaldkondadest. Kui aga (majandus)üksus eraldab avalikustatud segmentidele selliseid kirjeid nagu maksukulu (-tulu), võib (majandus)üksus esitada segmentide kasumi või kahjumi näitajate kogusummad võrdlevalt (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga pärast neid kirjeid;

c) avalikustatud segmentide varade kogusumma võrreldes (majandus)üksuse varadega;

d) avalikustatud segmentide kohustiste kogusumma võrreldes (majandus)üksuse kohustistega, kui segmendi kohustisi esitatakse kooskõlas paragrahviga 23;

e) avalikustatud segmentide kõikide ülejäänud oluliste avalikustatud näitajate kogusummad võrreldes (majandus)üksuse vastavate summadega.

Kõik olulised võrdlevalt esitatavad summad määratletakse ja kirjeldatakse eraldi. Näiteks määratletakse ja kirjeldatakse eraldi iga arvestuspõhimõtte erinevustest tulenev olulise korrigeerimise summa, mis on vajalik avalikustatud segmendi kasumi või kahjumi võrdlemiseks (majandus)üksuse kasumi või kahjumiga.

Varem esitatud teabe korrigeerimine

29 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, esitatakse vastav korrigeeritud informatsioon ka varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada. Iga avalikustatava näitaja puhul määratakse eraldi kindlaks, kas see teave on kättesaadav ja kas selle väljatöötamine ei ole liiga kulukas. Pärast muudatuse tegemist avalikustatavate segmentide koosseisus avaldab (majandus)üksus, kas ta on esitanud segmendiaruandluse vastavad näitajad ka varasemate perioodide kohta.

30 Kui (majandus)üksus muudab oma sisemist organisatsioonilist struktuuri selliselt, et (majandus)üksuse avalikustatavate segmentide koosseis selle tagajärjel muutub, ja kui selle muudatuse tulemusena segmendiaruandlust varasemate, sealhulgas vahepealsete perioodide kohta korrigeerituna ei esitata, esitab (majandus)üksus muudatuse aastal segmendiaruande jooksva perioodi kohta nii vana kui ka uue arvestuspõhimõtte kohaselt, välja arvatud juhul, kui see teave ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

KOGU (MAJANDUS)ÜKSUSE KOHTA ESITATAV TEAVE

31 Paragrahve 32–34 rakendatakse kõikide (majandus)üksuste suhtes, mille suhtes rakendatakse käesolevat IFRS-i, sealhulgas (majandus)üksuste kohta, millel on ainult üks avalikustatav segment. Mõne (majandus)üksuse äritegevus ei ole korraldatud toodete ja teenuste või geograafiliste tegevuspiirkondade vaheliste erinevuste alusel. Sellise (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid võivad esitada tulusid, mida on saadud mitmesuguste sisuliselt erinevate toodete ja teenuste pakkumisest või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti pakkuda sisuliselt samu tooteid ja teenuseid. Samuti

▼B

võivad (majandus)üksuse avalikustatavad segmendid omada varasid erinevates geograafilistes piirkondades ja esitada tulusid, mida on teenitud eri geograafilistes piirkondades asuvatelt klientidelt, või siis võivad selle (majandus)üksuse mitu avalikustatavat segmenti tegutseda samas geograafilises piirkonnas. Paragrahvides 32–34 nõutav informatsioon esitatakse ainult juhul, kui seda ei esitata segmendiaruandluses vastavuses käesoleva IFRS-iga.

Teave toodete ja teenuste kohta

32 (Majandus)üksus esitab iga toote ja teenuse või iga sarnaste toodete ja teenuste rühma kohta (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada ning see asjaolu avalikustatakse. Esitatavad tulud põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamisel.

Teave geograafiliste piirkondade kohta

33 (Majandus)üksus esitab järgmise geograafilise informatsiooni, välja arvatud juhul, kui see ei ole kättesaadav ja seda oleks liiga kulukas välja arvestada:

a) (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud i) (majandus)üksuse asukohariigist ja ii) kokku kõikidest välisriikidest, kus (majandus)üksus teenis tulusid. Kui teatava välisriigi (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitud tulud on olulised, esitatakse need tulud eraldi. (Majandus)üksus esitab (majandus)üksuse välistelt klientidelt teenitavate tulude riikidele jaotamise aluse.

b) põhivarad, ([1]) välja arvatud finantsinstrumendid, edasi lükkunud tulumaksu varad, töösuhte lõppemise järgsed hüvitised ja kindlustuslepingutest tulenevad õigused i) (majandus)üksuse asukohariigis ja ii) kokku kõikides välisriikides, kus (majandus)üksusel on varasid. Kui teatavas välisriigis asuvad varad on olulised, esitatakse need varad eraldi.

Esitatavad summad põhinevad finantsinformatsioonil, mida kasutatakse (majandus)üksuse finantsaruannete koostamiseks. Kui vajalik informatsioon ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada, avalikustatakse see asjaolu. (Majandus)üksus võib esitada lisaks käesolevas paragrahvis nõutavale teabele geograafilise teabe vahesummad riikide rühmade kohta.

([1]) Kui varad on liigitatud likviidsuse järgi, loetakse põhivaradeks varad, mis kaetakse eelduste kohaselt rohkem kui kaheteistkümne kuu jooksul alates ►M5 aruandeperioodi lõpust ◄.

▼B

Teave tähtsamate klientide kohta

▼M26

34 (Majandus)üksus esitab teabe oma tähtsamatest klientidest sõltumise määra kohta. Kui ühe (majandus)üksuse välise kliendiga sõlmitud tehingutelt teenitav tulu moodustab vähemalt 10 % (majandus)üksuse tuludest, avalikustab (majandus)üksus selle asjaolu, igalt selliselt kliendilt teenitud kogutulu ning neid tulusid avaldava segmendi või avaldatavate segmentide nimed. (Majandus)üksus ei pea avalikustama olulise kliendi nime ega igas segmendis sellelt kliendilt teenitud tulude summasid. Käesoleva IFRSi tähenduses käsitatakse ühe kliendina (majandus)üksuste rühma, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt ühise kontrolli all~~,~~ . Siiski on vaja kasutada otsustusvõimet, et hinnata, kas valitsust (~~riiklikku, osariigi, provintsi, territooriumi, kohalikku või välisriigi~~, sealhulgas valitsusasutusi ja sarnaseid kohalikke, riiklikke või rahvusvahelisi organeid) ja (majandus)üksusi, mis on aruandvale (majandus)üksusele teadaolevalt selle valitsuse kontrolli all, käsitatakse ühe kliendina. Selle hindamisel võtab aruandev (majandus)üksus arvesse nende (majandus)üksuste vahelise majandusliku integratsiooni määra.

▼B

ÜLEMINEK JA JÕUSTUMINE

35 (Majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i 1. jaanuaril 2009 algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat IFRS-i enne 1. jaanuari 2009 algavate aruandeaastate suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M22

35A Paragrahv 23 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust 1. jaanuaril 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatust varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

36 Segmendiaruandlus eelmiste aastate kohta, mis esitatakse võrdlevalt esimese rakendamisaasta suhtes (sealhulgas 2009. aasta aprillis tehtud paragrahvi 23 muudatuse rakendamine), esitatakse korrigeerituna käesoleva IFRSi nõuete kohaselt, välja arvatud juhul, kui vajalik teave ei ole kättesaadav ja kui seda oleks liiga kulukas välja arvestada.

▼M5

36A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 23(f). (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M26

36B IAS 24-ga *Seotud osapooli käsitlev teave* (parandatud 2009) muudeti paragrahvi 34 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate puhul. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 24 (parandatud 2009) varasema perioodi suhtes, rakendab ta paragrahvi 34 muudatust selle varasema perioodi suhtes.

▼B

IAS 14 KEHTETUKS TUNNISTAMINE

37 Käesolev IFRS asendab IAS 14 „Segmendiaruandlus”.

▼B

Lisa A

Termini määratlus

Käesolev lisa on IFRS-i lahutamatu osa.

tegevussegment	Tegevussegment on (majandus)üksuse osa: a) mis oma majandustegevusega võib teenida tulusid ja kanda kulusid (sealhulgas tulusid ja kulusid, mis on seotud sama (majandus)üksuse teiste osadega sõlmitud tehingutega); b) mille tegevuse tulemused vaatab regulaarselt läbi (majandus)üksuse kõrgeim (äri)tegevust puudutavate otsuste langetaja, et võtta vastu otsuseid segmendile eraldatavate vahendite kohta ja hinnata segmendi tegevuse tulemusi, ja c) mille kohta on olemas eraldi finantsteave.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 1

Muutused olemasolevates eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes

VIITED

▼M5

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 16 *„Materiaalsed põhivarad”* (parandatud 2003)

— IAS 23 *„Laenukasutuse kulutused”*

— IAS 36 *„Vara väärtuse langus”* (parandatud 2004)

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

TAUST

1 Paljudel (majandus)üksustel on kohustus materiaalse põhivara objekte demonteerida, eemaldada ning taastada. Käesolevas tõlgenduses on kõnealused kohustused nimetatud „eemaldamis-, taastamis- ning sarnasteks kohustisteks”. IAS 16 kohaselt sisaldab materiaalse põhivara objekti maksumus selle demonteerimise ja eemaldamise ning asukoha taastamise maksumuse esialgset hinnangut, kusjuures kohustus tekib (majandus)üksuse jaoks kas siis, kui objekt on omandatud või selle tagajärjel, et objekti on konkreetse perioodi vältel kasutatud muudel eesmärkidel kui varude tootmiseks sellel perioodil. IAS 37 sisaldab nõudeid selle kohta, kuidas mõõta eemaldamis-, taastamis- ning sarnaseid kohustisi. Käesolev tõlgendus annab juhtnööre selle kohta, kuidas kajastada mõju, mis on seotud olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmisest tulenevate muutustega.

RAKENDUSALA

2 Käesolevat tõlgendust rakendatakse kõigi olemasolevate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste muutuste osas eeldusel, et need kohustised on:

a) kajastatud materiaalse põhivara objekti maksumuse osana kooskõlas IAS 16-ga ja

b) kajastatud kohustisena kooskõlas IAS 37-ga.

Eemaldamis-, taastamis- ning sarnane kohustis võib eksisteerida näiteks tehase eemaldamiseks, keskkonnakahjustuse likvideerimiseks hankivas tööstuses või seadmete eemaldamiseks.

KÜSIMUS

3 Käesolev tõlgendus käsitleb seda, kuidas tuleks kajastada järgmiste sündmuste, mis muudavad eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnaste kohustiste mõõtmistulemust, mõju:

a) muutused tõenäolises majanduslikku kasu sisaldavate ressursside vähenemises (näiteks rahavoos) kõnealuse kohustuse täitmisel;

▼B

b) muutused IAS 37 paragrahvis 47 määratletud turu-põhises diskontomääras (see hõlmab muutusi raha hetkeväärtuses ja kohustise spetsiifilistes riskides) ja

c) suurenemine, mis peegeldab aja möödumist (samuti diskonto tühistamist).

KONSENSUS

4 Muutused eksisteerivate eemaldamis-, taastamis- ning sarnastes kohustistes, mis on tingitud kas ajastuse või kohustuse täitmiseks vajaliku majanduslikku kasu väljendavate ressursside vähenemisest või diskontomäära muutusest, tuleb arvestada kooskõlas järgnevate paragrahvidega 5–7.

5 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud soetusmaksumuse meetodit:

a) võttes arvesse punkti b tuleb muutused kohustises liita või maha arvata seonduva vara soetusmaksumusest aruandeperioodil;

b) summa, mis arvatakse maha vara soetusmaksumusest, ei tohi ületada tema ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust. Kui kohustise vähendamine ületab vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse, tuleb ülejääk kohe kajastada ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;

c) kui korrigeerimise tulemusena vara maksumus suureneb, kaalub (majandus)üksus, kas võib tegemist olla indikatsiooniga, et vara uus ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus ei ole täies mahus kaetav. Kui selline indikatsioon on olemas, kontrollib (majandus)üksus vara väärtuse langust hinnates selle kaetavat väärtust ning kajastama kahjumi väärtuse langusest kooskõlas IAS 36-ga.

6 Kui seonduva vara kajastamisel on kasutatud ümberhindluse mudelit:

a) muutused kohustises muudavad selle vara osas eelnevalt kajastatud ümberhindluse reservi suurenemist või vähenemist järgmiselt:

►**M5** i) kohustise vähenemist (vastavalt punktile b) kajastatakse muus koondkasumis ja suurenemist omakapitalis ümberhindluse reservis, ◄ välja arvatud ulatuses, mis tühistab selle vara osas eelnevalt ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastatud ümberhindamisest tuleneva väärtuse vähenemise, mis tuleb kajastada ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;

►**M5** ii) kohustise suurenemist kajastatakse kasumis või kahjumis, välja arvatud ulatuses, mis vastab konkreetse vara osas eksisteeriva ümberhindamisest tuleneva väärtuse suurenemisele, ja mis kajastatakse otse omakapitalis kajastatud ümberhindluse reservi vähendamisena; ◄

b) juhul kui kohustise vähenemine ületab vara ►**M5** finantsseisundi aruandelist ◄ (jääk)maksumust, mis oleks varal olnud siis, kui seda oleks kajastatud soetusmaksumuse meetodil, kajastatakse ületav osa kohe ►**M5** koondkasumi aruandes ◄;

▼B

c) muutus kohustises on indikaatoriks, et vara tuleks ümber hinnata tagamaks, et ►M5 finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk) maksumus ei erine oluliselt sellest, mis oleks varal ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ õiglast väärtust kasutades. ►M5 Kõik sellised ümberhindlused võetakse arvesse määratlemaks kasumis või kahjumis või muus koondkasumis kajastatud summasid punkti a põhjal. Kui ümberhindamine on vajalik, hinnatakse ümber kõik seda liiki varad; ◄

▼M5

d) IAS 1-s nõutakse koondkasumi aruandes kõikide muude koondkasumite iga komponendi avalikustamist. Sellest nõudest kinni pidades tuuakse välja ja avalikustatakse eraldi kohustise muutusest tulenev muutus ümberhindluse reservis.

▼B

7 Vara korrigeeritud amortiseeritav maksumus amortiseeritakse vara kasuliku eluea jooksul. Seega tuleb seonduva vara kasuliku eluea lõppedes kõik hilisemad muutused kohustises kajastada nende ilmnemisel ►M5 koondkasumi aruandes ◄. See kehtib nii soetusmaksumuse meetodi kui ka ümberhindluse mudeli puhul.

▼M1

8 Perioodilist diskonto amortiseerimist tuleb tekkepõhiselt kajastada finantskuluna ►M5 koondkasumi aruandes ◄. Kapitaliseerimine vastavalt standardile IAS 23 ei ole lubatud.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

9 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. septembrist 2004 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab tõlgendust enne 1. septembrit 2004 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M5

9A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 6. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

ÜLEMINEK

10 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga „Arvestuspõhimõtted, arvestushinnangute muutused ja vead nõuetega” ([1]).

([1]) Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust perioodi suhtes, mis algab enne 1. jaanuari 2005, järgib (majandus)üksus IAS 8 varasemat versiooni, mis kandis nimetust *Perioodi puhaskasum või -kahjum, rängad vead ja muutused arvestusmeetodites*, nõudeid, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on varasemal perioodil rakendanud selle standardi muudetud versiooni.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 2

Liikmete osad ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnased instrumendid

VIITED

— IAS 32 „Finantsinstrumendid: esitamine” (parandatud 2003) ([1])

— IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” (parandatud 2003)

TAUST

1 Ühistud ja muud sarnased (majandus)üksused on moodustatud isikute rühmade poolt, et rahuldada ühiseid majanduslikke või sotsiaalseid vajadusi. Siseriiklikud seadused defineerivad tavaliselt ühistut ühendusena, mis püüab kaasa aidata oma liikmete majanduslikule edenemisele ühise äritegevuse kaudu (omaabi põhimõte). Liikmete osalust ühistus kutsutakse sageli liikmete osadeks või muuks selliseks ja käesolevas tekstis nimetatakse neid edaspidi „liikmete osadeks”.

2 IAS 32 kehtestab põhimõtted finantsinstrumentide liigitamiseks finantskohustisteks või omakapitaliks. Muu hulgas rakendatakse neid põhimõtteid tagasimüüdavate instrumentide, mis võimaldavad instrumendi valdajal neid emiteerijale raha või muude finantsinstrumentide eest tagasi müüa, liigitamisel. Nimetatud põhimõtteid on keeruline rakendada liikmete osadele ühistulistes (majandus)üksustes ja sarnastele instrumentidele. Mõned rahvusvaheliste raamatupidamisstandardite nõukogu liikmed on palunud abi, et mõista, kuidas rakendatakse IAS 32 põhimõtteid liikmete osadele ja sarnastele instrumentidele, millel on teatud tunnused, ja asjaolude kohta, mil sellised tunnused mõjutavad liigitamist kohustisteks või omakapitaliks.

RAKENDUSALA

3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse IAS 32 rakendusalasse kuuluvate finantsinstrumentide suhtes, sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmetele emiteeritud finantsinstrumentide suhtes, mis tõendavad liikmete osalust (majandus)üksuses. Käesolevat tõlgendust ei rakendata finantsinstrumentide suhtes, mida arveldatakse või saab arveldada (majandus)üksuse enda omakapitaliinstrumendiga.

PÕHIKÜSIMUS

4 Paljudel finantsinstrumentidel, sealhulgas liikmete osadel on omakapitali tunnused, kaasa arvatud hääleõigus ja õigus osaleda dividendide väljamaksmisel. Mõned finantsinstrumendid annavad valdajale õiguse nõuda tagasiostmist raha või muu finantsvara eest, kuid võivad sisaldada piiranguid finantsinstrumentide tagasiostmise teostamise suhtes. Kuidas tuleks neid tagasiostmise tingimusi hinnata otsustamisel, kas finantsinstrumendid tuleks liigitada kohustisteks või omakapitaliks?

([1]) ►**M6** 2005. aasta augustis muudeti IAS 32 nimetust ja uus nimetus on IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*. 2008. aasta veebruaris muutis IASB IAS 32 ja nõudis, et kõik instrumendid, millel on IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja mis vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele, liigitataks omakapitaliks. ◄

▼B

KONSENSUS

5 Finantsinstrumentide (sealhulgas ühistuliste (majandus)üksuste liikmete osade) valdaja lepingupõhised õigused taotleda tagasiostmist ei põhjusta iseenesest finantsinstrumentide liigitamist finantskohustiseks. Pigem peab (majandus)üksus kaaluma kõiki finantsinstrumentidega seotud tingimusi, otsustamaks, kas liigitada seda finantskohustiseks või omakapitaliks. Need tingimused sisaldavad liigitamise kuupäeval kehtivaid asjakohaseid kohalikke seadusi, järelevalveorganit ja (majandus)üksuse põhikirja, kuid ei sisalda nende seaduste, järelevalveorgani ja põhikirja eeldatavaid tulevasi muudatusi.

▼M6

6 Liikmete osad, mida liigitataks omakapitaliks, kui liikmetel ei oleks õigust nõuda nende lunastamist, on omakapital, kui esineb ükskõik kumb paragrahvides 7 ja 8 kirjeldatud tingimustest või liikmete osadel on kõik IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tunnused ja need vastavad nimetatud paragrahvides sätestatud tingimustele. Nõudmiseni hoiused, sealhulgas jooksevkontod, hoiukontod ja sarnased lepingud, mis tekivad liikmete tegutsemisel klientidena, on (majandus)üksuse finantskohustised.

▼B

7 Liikmete osad on omakapital, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda liikmete osade tagasiostmisest.

8 Kohalik seadus, järelevalveorgan või (majandus)üksuse põhikiri võib kehtestada liikmete osade tagasiostmisele erinevat liiki keelde, näiteks tingimusteta keelde või likviidsuse kriteeriumidel põhinevaid keelde. Kui tagasiostmine on tingimusteta keelatud kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirjaga, on liikmete osad omakapital. Kuid kohaliku seaduse, järelevalveorgani või (majandus)üksuse põhikirja sätted, mis keelavad tagasiostmise ainult teatud tingimuste, näiteks likviidsuspiirangute, täitmise (või mittetäitmise) korral, ei tähenda veel, et liikmete osad on omakapital.

▼M6

9 Tingimusteta keeld võib olla absoluutne selles mõttes, et kõik lunastamised on keelatud. Tingimusteta keeld võib olla osaline selles mõttes, et see keelab liikmete osade lunastamise, kui lunastamine põhjustaks liikmete osade arvu või liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summa langemise allapoole teatud taset. Liikmete osad, mis ei kuulu lunastamiskeelu alla, on kohustised, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda lunastamisest paragrahvi 7 kohaselt või liikmete osadel on kõik tunnused ja need vastavad IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele. Mõningatel juhtudel võib osade arv või sissemakstud omakapitali summa, mille suhtes kehtib lunastamiskeeld, aja jooksul muutuda. Selline lunastamiskeelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ümberliigitamise.

▼B

10 Esmasel kajastamisel kajastab (majandus)üksus oma tagasiostetavat finantskohustist õiglases väärtuses. Liikmete tagasiostmise tunnusega osade puhul kajastab (majandus)üksus tagasiostetava finantskohustise õiglase väärtuse mitte madalamana maksimumsummast, mis kuulub tasumisele tema põhikirja või rakendatava seaduse tagasiostmise sätete kohaselt, diskonteerituna alates esimesest päevast, mil selle summa tasumist võidakse nõuda (vt näide 3).

▼B

11 IAS 32 paragrahvis 35 toodud nõuete kohaselt kajastatakse omakapitaliinstrumentide valdajatele tehtavaid väljamakseid otse omakapitalis, millest on maha arvatud mis tahes tulumaksu summad. Intress, dividendid ja muud maksed, mis on seotud finantskohustisteks liigitatud finantsinstrumentidega, on kulud, olenemata sellest, kas neid makstud summasid nimetatakse juriidiliselt dividendideks, intressiks või muul viisil.

12 Konsensuse lahutamatuks osaks olevas lisas esitatakse näiteid käesoleva konsensuse rakendamise kohta.

AVALIKUSTAMINE

13 Kui tagasiostmise keelu muutus tingib finantskohustiste ja omakapitali vahelise ülekande, siis avalikustab (majandus)üksus eraldi ülekande summa, aja ja põhjuse.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

14 Käesoleva tõlgenduse jõustumiskuupäev ja ü leminekunõuded on samad kui IAS 32 (parandatud 2003) puhul. (Majandus)ü ksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Kui (majandus)ü ksus rakendab seda tõlgendust enne 1. jaanuari 2005 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Käesolevat tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M6

14A (Majandus)üksus rakendab paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab 2008. aasta veebruaris välja antud *(Tagasi)müüdavad finantsinstrumendid ja likvideerimisel tekkivad kohustused* (IAS 32 ja IAS 1 muudatused) varasema perioodi suhtes, rakendatakse paragrahvide 6, 9, A1 ja A12 muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

Lisa

Näited konsensuse rakendamise kohta

Käesolev lisa on Tõlgenduse lahutamatu osa.

▼M6

A1 Käesolevas lisas esitatakse seitse näidet IFRIC konsensuse rakendamise kohta. Need näited ei kujuta endast ammendavat loetelu; muud faktide variatsioonid on võimalikud. Iga näite puhul eeldatakse, et ei ole muid tingimusi peale näite faktides esitatute, mis nõuaksid finantsinstrumendi liigitamist finantskohustiseks ja et finantsinstrumendil ei ole kõiki tunnuseid või see ei vasta IAS 32 paragrahvides 16A ja 16B või paragrahvides 16C ja 16D esitatud tingimustele.

▼B

TINGIMUSTETA ÕIGUS KEELDUDA TAGASIOSTMISEST (paragrahv 7)

Näide 1

Faktid

A2 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Põhikiri ei näe ette selle õiguse edasist täpsustamist ega piiramist. Oma varasemas tegevuses ei ole (majandus)üksus mitte kunagi keeldunud oma liikmete osade tagasiostmisest, kuigi valitsemisorganil on õigus seda teha.

▼B

Liigitus

A3 (Majandus)üksusel on tingimusteta õigus keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on omakapital. IAS 32-s kehtestatakse liigitamise põhimõtted, mis põhinevad finantsinstrumendi tingimustel ja sätestatakse, et varem tehtud mittekohustuslikud maksed või kavatsus neid teha ei tingi kohustiseks liigitamist. IAS 32 paragrahvis AG26 sätestatakse:

Kui eelisaktsiad on mittetagasiostetavad, on asjakohane liigitus sõltuv teistest nendega seotud õigustest. Liigitus põhineb lepingujärgse kokkuleppe sisu hindamisel ja finantskohustise ning omakapitaliinstrumendi mõistetel. Kui väljamaksed kumulatiivsete või mittekumulatiivsete eelisaktsiate omanikele on emitendi otsustada, on aktsiad omakapitaliinstrumendid. Eelisaktsia liigitust omakapitaliinstrumendiks või finantskohustiseks ei mõjuta näiteks järgmised asjaolud:

a) minevikus tehtud väljamaksed;

b) kavatsus teha tulevikus väljamakseid;

c) võimalik negatiivne mõju emitendi lihtaktsiate hinnale juhul, kui väljamakseid ei tehta (kuna lihtaktsiate dividendide makseid piiratakse juhul, kui eelisaktsiatele ei maksta dividende);

d) emitendi reservide maht;

e) emitendi ootused perioodi kasumi või kahjumi suhtes või

f) emitendi võimelisus või võimetus perioodi kasumi või kahjumi suurust mõjutada.

Näide 2

Faktid

A4 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et tagasiostmine on ainuüksi (majandus)üksuse otsustada. Kuid põhikirjas sätestatakse ka, et tagasiostmise heakskiitmine toimub automaatselt, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus ei suuda teha väljamakseid, rikkumata sealjuures kohalikke likviidsust või reserve käsitlevaid määruseid.

Liigitus

A5 (Majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust keelduda tagasiostmisest ja liikmete osad on finantskohustis. Eespool kirjeldatud piirangud põhinevad (majandus)üksuse suutlikkusel arveldada oma kohustist. Need piiravad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või reservi nõuded ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Seetõttu IAS 32-s kehtestatud põhimõtete kohaselt ei tingi need finantsinstrumendi liigitamist omakapitaliks. IAS 32 paragrahvis AG25 sätestatakse:

Eelisaktsiaid saab emiteerida mitmesuguste õigustega. Määramisel, kas eelisaktsia on finantskohustis või omakapitaliinstrument, hindab emitent aktsiaga seotud õigusi, et määrata kindlaks kas tas esineb finantskohustise põhilisi tunnusomadusi. Näiteks sisaldab eelisaktsia, mis määrab lunastamise kindlal kuupäeval või annab aktsiaomanikule selle müügi optsiooni, finantskohustist, sest emitendil on kohustus anda aktsia finantsvara aktsiaomanikule. *Emitendi võimalik suutmatus täita kohustust eelisaktsia tagasiostmiseks, kas rahaliste vahendite nappuse, seaduse nõuete või*

▼B

ebapiisava kasumi või reservide tõttu, ei tühista seda kohustust. [Rõhuasetus lisatud]

TAGASIOSTMISE KEELUD (paragrahvid 8 ja 9)

Näide 3

Faktid

A6 Ühistuline (majandus)üksus on varem erinevatel kuupäevadel ja erinevates summades emiteerinud oma liikmetele osasid järgmiselt:

a) 1. jaanuaril 20X1 100 000 osa, igaüks väärtusega 10 valuutaühikut (VÜ) (1 000 000 VÜ-d);

b) 1. jaanuaril 20X2 100 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d (veel 2 000 000 VÜ-d, nii et väljalastud osad kokku on 3 000 000 VÜ-d).

Osad on nõudmisel tagasiostetavad summa eest, mille eest nad emiteeriti.

A7 (Majandus)üksuse põhikirjas sätestatakse, et kumulatiivsed tagasiostmised ei tohi ületada 20 protsenti tema liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust. 31. detsembril 20X2 on (majandus)üksusel 200 000 käibel olevat osa, mis on liikmete kunagi käibel olnud osade suurim arv ja ühtki osa pole kunagi tagasi ostetud. 1. jaanuaril 20X3 teeb üksus oma põhikirja muudatusi ja suurendab kumulatiivsete tagasiostmiste lubatud taset 25 protsendini oma liikmete kunagi käibel olnud osade suurimast arvust.

Liigitus

Enne seda, kui põhikirja on muudetud

A8 Liikmete osad, mis ei kuulu tagasiostmise keelu alla, on finantskohustised. Ühistuline (majandus)üksus kajastab sellist finantskohustist esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses. Kuna need osad on nõudmisel tagasiostetavad, siis määrab ühistuline (majandus)üksus selliste finantskohustiste õiglase väärtuse vastavalt IAS 39 paragrahvile 49, mis sätestab: „Nõudeiseloomuga finantskohustise (nt nõudmiseni hoius) õiglane väärtus ei ole väiksem kui nõudmisel tasumisele kuuluv summa …” Seega liigitab ühistuline (majandus)üksus finantskohustisteks maksimumsumma, mis kuulub tasumisele vastavalt tagasiostmise sätetele.

A9 1. jaanuaril 20X1 on vastavalt tagasiostmise sätetele tasumisele kuuluv maksimumsumma 20 000 osa, igaüks väärtusega 10 VÜ-d ja (majandus)üksus liigitab vastavalt 200 000 VÜ-d finantskohustiseks ja 800 000 VÜ-d omakapitaliks. Kuid 1. jaanuaril 20X2 tõuseb seoses uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisega tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma 40 000 osale, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Uute osade, igaüks väärtusega 20 VÜ-d, emiteerimisel tekib uus kohustis, mida kajastatakse esmasel arvelevõtmisel õiglases väärtuses. Pärast nende osade väljalaskmist moodustab kohustis 20 % väljalastud osade koguarvust (200 000), igaüks väärtusega 20 VÜ-d ehk kokku 800 000 VÜ-d. Sellega seoses tuleb kajastada 600 000 VÜ suurust lisakohustist. Käesolevas näites ei kajastata ei kasumit ega kahjumit. (Majandus)üksus kajastab nüüd vastavalt 800 000 VÜ-d finantskohustistena ja 2 200 000 VÜ-d omakapitalina. Selles näites on eeldatud, et neid summasid ei muudeta ajavahemikus 1. jaanuar 20X1 kuni 31. detsember 20X2.

▼B

Pärast seda, kui põhikirja on muudetud

A10 Pärast muudatust põhikirjas võib ühistuline (majandus)üksus olla kohustatud tagasi ostma maksimaalselt 25 protsenti oma käibel olevatest osadest ehk maksimaalselt 50 000 osa, igaüks väärtusega 20 VÜ-d. Seega 1. jaanuaril 20X3 liigitab ühistuline (majandus)üksus summa 1 000 000 VÜ-d finantskohustiseks, mis on tagasiostmise sätete kohaselt tasumisele kuuluv maksimumsumma, määratletud kooskõlas IAS 39 paragrahviga 49. Seega kannab ta 1. jaanuaril 20X3 summa 200 000 VÜ-d omakapitalist üle finantskohustistesse, jättes 2 000 000 VÜ-d liigitatuna omakapitaliks. Käesolevas näites ei kajasta (majandus)üksus ülekandmisel ei kasumit ega kahjumit.

Näide 4

Faktid

A11 (Majandus)üksuste tegevust reguleerivad kohalikud õigusaktid või (majandus)üksuse põhikirja tingimused keelavad (majandus)üksusel tagasi osta liikmete osasid juhul, kui nende tagasiostmisel väheneks liikmete osade arvelt sissemakstud omakapital alla 75 protsendi suurimast liikmete osade arvelt sissemakstud omakapitali summast. Käesoleva ühistu suurim summa on 1 000 000 VÜ-d. ►**M5** Aruandeperioodi lõpus ◄ on sissemakstud omakapitali saldo 900 000 VÜ-d.

Liigitus

A12 Antud juhul tuleks 750 000 VÜ-d liigitada omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d tuleks liigitada finantskohustiseks. Lisaks juba mainitud paragrahvidele sätestab IAS 32 paragrahv 18 punkt b ühes osas:

▼M6

…finantsinstrument on finantskohustis, kui ta annab omanikule õiguse seda raha või muu finantsvara eest („(tagasi)müüdav instrument”) emitendile tagasi müüa, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D. Finantsinstrument on finantskohustis isegi siis, kui rahasumma või muud finantsvarad määratakse kindlaks indeksi või muu näitaja põhjal, millel on potentsiaal tõusta või langeda. Omaniku õigus instrument raha või muu finantsvara eest emitendile tagasi müüa tähendab seda, et (tagasi)müüdav instrument vastab finantskohustise mõistele, välja arvatud need instrumendid, mida liigitatakse omakapitaliinstrumentideks kooskõlas paragrahvidega 16A ja 16B või paragrahvidega 16C ja 16D.

▼B

A13 Käesolevas näites kirjeldatud tagasiostmise keeld erineb piirangutest, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Need on piirangud (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st nad takistavad kohustise eest tasumist ainult siis, kui teatud tingimused on täidetud. Sellest erinevalt kirjeldab käesolev näide teatud summat ületavate tagasiostmiste tingimusteta keeldu, olenemata sellest, kas üksus on suuteline tagasi ostma oma liikmete osasid (näiteks arvestades tema raharessursse, kasumeid või jaotatavaid reserve). Sisuliselt takistab tagasiostmise keeld (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud sissemakstud omakapitali summa. Seega, need osad, mille suhtes kehtib tagasiostmise keeld, ei ole finantskohustis. Ehkki iga liikme osad võivad olla üksikult tagasiostetavad, ei ole osa kõikidest käibel olevatest osadest mitte ühelgi juhul tagasiostetavad, välja arvatud (majandus)üksuse likvideerimisel.

▼B

Näide 5

Faktid

A14 Käesoleva näite faktid on toodud näites 4. Lisaks seal kirjeldatule takistavad kohalike õigusaktidega kehtestatud likviidsusnõuded (majandus)üksuse ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ tagasi ostmast liikmete osasid, välja arvatud juhul, kui tema raha ja lühiajalised investeeringud ületavad teatud ettenähtud summat. Nende likviidsusnõuete mõju ►M5 aruandeperioodi lõpus ◄ on selline, mis ei võimalda (majandus)üksusel maksta rohkem kui 50 000 VÜ-d liikmete osade tagasi ostmiseks.

Liigitus

A15 Sarnaselt näitega 4 liigitab (majandus)üksus 750 000 VÜ-d omakapitaliks ja 150 000 VÜ-d finantskohustiseks. Seda põhjusel, et kohustiseks liigitatud summa põhineb (majandus)üksuse tingimusteta õigusel keelduda tagasiostmisest ja mitte tingimuslikel piirangutel, mis takistavad tagasiostmist ainult siis, kui likviidsuse või mõned muud tingimused ei ole täidetud ja ka sel juhul ainult seni, kuni need on täidetud. Käesolevas näites kehtivad IAS 32 paragrahvide 19 ja AG25 sätted.

Näide 6

Faktid

A16 (Majandus)üksuse põhikiri keelab tal oma liikmete osasid tagasi osta, välja arvatud laekumiste summa ulatuses, mis on saadud liikmete uute osade emiteerimisel uutele või praegustele liikmetele viimase kolme aasta jooksul. Laekumisi liikmete osade emiteerimisest tuleb kasutada selleks, et tagasi osta need osad, mille suhtes liikmed on taotlenud tagasiostmist. Viimase kolme aasta jooksul olid laekumised liikmete osade emiteerimisest 12 000 VÜ-d ja ühtegi liikmete osa pole tagasi ostetud.

Liigitus

A17 (Majandus)üksus liigitab 12 000 VÜ-d oma liikmete osadest finantskohustiseks. Kooskõlas näites 4 kirjeldatud järeldustega ei ole liikmete osad, millele tuleb rakendada tingimusteta keeldu, finantskohustised. Selline tingimusteta keeld kehtib summa puhul, mis on võrdne enne kolme viimast aastat väljalastud osadelt saadud maksetega ja see summa liigitatakse vastavalt omakapitaliks. Kuid summale, mis vastab eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumistele, ei rakendata tagasiostmise tingimusteta keeldu. Seega eelmise kolme aasta jooksul emiteeritud osadelt saadud laekumine põhjustab finantskohustiste tekkimise seni, kuni neid ei saa enam kasutada liikmete osade tagasiostmiseks. Selle tulemusel on (majandus)üksusel tekkinud finantskohustis, mis vastab viimase kolme aasta jooksul emiteeritud osade eest laekunud summale, millest on maha arvatud sellel ajavahemikul sooritatud tagasiostmised.

Näide 7

Faktid

A18 (Majandus)üksus on ühistuline pank. Kohalikud seadused, mis reguleerivad ühistuliste pankade tegevust, sätestavad, et vähemalt 50 protsenti üksuse kõikidest „täitmata kohustistest” (mõiste, mis on defineeritud määrustes ja mis hõlmab liikmete osade kontosid) peavad olema

▼B

liikmete sissemakstud omakapitali vormis. Selle sätte mõju on selline, et kui kõik ühistu täitmata kohustised esinevad liikmete osade näol, võib ta need kõik tagasi osta. 31. detsembril 20X1 on (majandus)üksusel täitmata kohustisi summas 200 000 VÜ-d, millest 125 000 VÜ-d kujutab endast liikmete osade kontosid. Liikmete osade kontode tingimused lubavad valdajal neid nõudmisel tagasi osta ja põhikirjas puuduvad tagasiostmise piirangud.

Liigitus

A19 Käesolevas näites liigitatakse liikmete osad finantskohustisteks. Tagasiostmise keeld on sarnane nendele piirangutele, mida on kirjeldatud IAS 32 paragrahvides 19 ja AG25. Piirang on tingimuslik kitsendus (majandus)üksuse suutlikkusele maksta finantskohustise eest tasumisele kuuluvat summat, st see takistab kohustise tasumist ainult sel juhul, kui teatud tingimused on täidetud. Täpsemalt öeldes, (majandus)üksus on kohustatud tagasi ostma kõik liikmete osad (125 000 VÜ-d) pärast seda, kui ta on ära maksnud oma kõik ülejäänud kohustised (75 000 VÜ-d). Seega, tagasiostmise keeld ei hoia ära (majandus)üksusel finantskohustise tekkimist osta tagasi rohkem kui teatud arvu liikmete osasid või sissemakstud omakapitali summa. Ta võimaldab (majandus)üksusel ainult tagasiostmist edasi lükata kuni tingimuse täitmiseni, st teiste kohustiste eest tasumiseni. Käesolevas näites ei tule liikmete osade suhtes rakendada tagasiostmise tingimusteta keeldu ja seega liigitatakse need finantskohustisteks.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 4

Kindlakstegemine, kas kokkulepe hõlmab renti

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead"*

— IAS 16 *„Materiaalsed põhivarad"* (parandatud 2003)

— IAS 17 *„Rendid"* (parandatud 2003)

— IAS 38 *„Immateriaalsed varad"* (parandatud 2004)

TAUST

1 (Majandus)üksus võib sõlmida kokkuleppe, mis koosneb ühest tehingust või mitmest omavahel seotud tehingust, mida ei vormistata juriidiliselt rendina, kuid mis annab makse või rea maksete eest õiguse vara (nt materiaalse põhivara objekti) kasutamiseks. Järgnevalt on toodud näiteid kokkulepetest, mille puhul üks (majandus)üksus (tarnija) annab sellise vara kasutamise õiguse teisele (majandus)üksusele (ostjale), tihti koos seonduvate teenustega:

— sisseostmise kokkulepped (nt (majandus)üksuse andmetöötluse funktsioonide sisseost);

— kokkulepped telekommunikatsioonitööstuses, kus võrguettevõtjad sõlmivad ostjatega lepingud, et anda neile võrgumahu õigusi;

— võta-või-maksa ja teised sarnased lepingud, mille puhul ostjad peavad teatud makseid sooritama olenemata sellest, kas nad võtavad vastu lepingujärgsed tooted või teenused (nt võta-või-maksa leping tarnija elektritootmise peaaegu kogu võimsuse ostmiseks).

2 Käesolev tõlgendus annab juhiseid kindlaksmääramiseks, kas sellised kokkulepped on rent või sisaldavad seda, ning mida tuleb kajastada kooskõlas IAS 17-ga. See ei anna juhiseid selle kohta, kuidas tuleb sellist renti nimetatud standardi kohaselt liigitada.

3 Mõnede kokkulepete puhul on rendisuhte aluseks olev vara suurema vara osa. Käesolev tõlgendus ei käsitle seda, kuidas kindlaks määrata, millal on suurema vara osa ise aluseks olev vara IAS 17 tähenduses. Sellele vaatamata kuuluvad käesoleva tõlgenduse rakendusalasse need kokkulepped, mille puhul on kooskõlas IAS 16-ga või IAS 38-ga arvestusühikuks aluseks olev vara.

RAKENDUSALA

▼M9

4 Käesolevat tõlgendust ei rakendata kokkulepete suhtes, mis on:

a) IAS 17 rakendusalasse mittekuuluv rendisuhe või mis hõlmavad seda; või

b) standardi IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped* rakendusalasse kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped.

▼B

KÜSIMUSED

5 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kuidas kindlaks määrata, kas kokkulepe on rent, nagu on määratletud IAS 17-s või sisaldab seda;

b) millal tuleb hinnata või ümber hinnata, kas kokkulepe on rent või sisaldab seda, ja

c) kui kokkulepe on rent või sisaldab seda, siis kuidas rendimakseid eraldada kokkuleppe teiste osade eest tehtavatest maksetest.

KONSENSUS

Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda

6 Kindlakstegemine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda põhineb kokkuleppe sisul ning nõuab hinnangu andmist selle kohta, kas:

a) kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara või varade (edaspidi: vara) kasutamisest ja

b) kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks.

Kokkuleppe täitmine sõltub teatud vara kasutamisest

7 Ehkki teatud vara võib olla kokkuleppes selgelt määratletud, ei ole see rendi objektiks, kui kokkuleppe täitmine ei sõltu antud vara kasutamisest. Näiteks kui tarnija kohustub kohale toimetama teatud kaubad või osutama teenuseid ning tal on õigus ja ta on suuteline pakkuma neid kaupu või osutama teenuseid kokkuleppes määratlemata varasid kasutades, siis ei sõltu kokkuleppe täitmine antud varast ning kokkulepe ei sisalda renti. Garantiikohustus, mis lubab või nõuab teatud vara mittenõuetekohasel toimimisel selle asendamist sama või sarnaste varadega, ei välista rendina käsitlemist. Lisaks ei välista lepinguline säte (tingimuslik või muu), mis lubab või nõuab tarnijal teisi varasid mis tahes põhjusel asendada kindlaksmääratud kuupäeval või pärast seda, rendina käsitlemist enne asendamise kuupäeva.

8 Vara on kaudselt määratletud näiteks siis, kui tarnija omab või üürib kohustuse täitmiseks ainult üht vara ning tarnija jaoks pole kohustuse täitmine teisi varasid kasutades majanduslikult teostatav ega praktiline.

Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks

9 Kokkulepe annab õiguse vara kasutamiseks siis, kui kokkulepe annab ostjale (rentnikule) õiguse kontrollida kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamist. Õigus kokkuleppe aluseks oleva vara kasutamise kontrollimiseks antakse siis, kui üks järgmistest tingimustest on täidetud:

a) Ostja on suuteline või tal on õigus enda poolt kindlaksmääratud tingimustel vara ekspluateerida või vara ekspluateerimisel teisi juhendada sealjuures saades või kontrollides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.

▼B

b) Ostja on suuteline või tal on õigus kontrollida füüsilist juurdepääsu kokkuleppe aluseks olevale varale, sealjuures saades või kontrollides rohkem kui väheolulist osa varast tulenevast toodangust või muust kasust.

c) Faktid ja asjaolud viitavad sellele, et on ebatõenäoline, et üks või mitu osapoolt, väljaarvatud ostja, võtavad endale rohkem kui väheolulise osa toodangust või mõnest muust kasust, mida toodetakse või luuakse vara abil kokkuleppe tähtaja jooksul ning ostja poolt toodangu eest makstav hind pole lepingus ühe toodanguühiku kohta fikseeritud ega ole ka võrdne tooteühiku kehtiva turuhinnaga toodangu kohaletoimetamise ajal.

Hindamine või ümberhindamine, kas kokkulepe on rent või hõlmab seda

10 Hinnang, kas kokkulepe hõlmab renti, tuleb anda kokkuleppe jõustumise hetkel, mis on varaseim kahest järgmisest: kokkuleppe kuupäev või kuupäev, mil osapooled kohustuvad järgima kokkuleppe põhitingimusi kõikide faktide ja asjaolude põhjal. Hinnangut, kas kokkulepe hõlmab renti, saab muuta pärast kokkuleppe jõustumist ainult siis, kui vähemalt üks järgmistest tingimustest on täidetud:

a) Lepingutingimused on muutunud, välja arvatud juhul, kui muutus ainult uuendab või pikendab kokkulepet.

b) Uuendamisvõimalust kasutatakse või pikendus lepitakse kokku kokkuleppe osapoolte vahel, välja arvatud siis, kui uuendamis- või pikendamisperiood on algselt arvatud rendiperioodi sisse vastavalt IAS 17 paragrahvile 4. Sellist kokkuleppe uuendamist või pikendamist, milles ei ole ette nähtud ühegi esialgse kokkuleppe tingimuse muutmist enne esialgse kokkuleppe tähtaja lõppu, hinnatakse paragrahvide 6–9 kohaselt ainult uuendamis- või pikendamisperioodi suhtes.

c) Muutus on toimunud määratluses, kas täitmine sõltub teatud varast.

d) Varas on toimunud oluline muutus, näiteks materiaalse põhivara oluline füüsiline muutus.

11 Kokkuleppe ümberhindamine peab põhinema faktidel ja asjaoludel ümberhindamise kuupäeva seisuga, arvestades järelejäänud perioodi kokkuleppe tähtajani. Muutused hinnangutes (näiteks ostjale või teistele potentsiaalsetele ostjatele eeldatav kohaletoimetatav toodangu kogus) ei põhjusta ümberhindamist. Kui kokkulepe hinnatakse ümber ja määratakse kindlaks, et see sisaldab renti (või ei sisalda renti), tuleb rakendada rendiarvestust (või lõpetada selle rakendamine) alates järgmisest sündmusest:

a) paragrahvi 10 punktide a, c või d puhul, kui asjaolude muutus mis põhjustab ümberhindamise leiab aset;

b) paragrahvi 10 punkti b puhul uuendamis- või pikendamisperioodi jõustumisel.

▼B

Rendimaksete eraldamine teistest maksetest

12 Kui kokkulepe sisaldab renti, peavad kokkuleppe osapooled rakendama IAS 17 nõudeid kokkuleppe rendielemendile, välja arvatud siis, kui nad on sellest vabastatud vastavalt IAS 17 paragrahvile 2. Seega, kui kokkulepe sisaldab renti, tuleb seda renti liigitada kapitalirendiks või kasutusrendiks vastavalt IAS 17 paragrahvidele 7–19. Kokkuleppe muid elemente, mis jäävad IAS 17 rakendusalast välja, kajastatakse vastavalt teistele standarditele.

13 IAS 17 nõuete rakendamise eesmärgil tuleb kokkuleppes ettenähtud maksed ja muud tasud eraldada kokkuleppe jõustumisel või kokkuleppe ümberhindamisel rendimakseteks ja tasudeks muude elementide eest nende suhteliste õiglaste väärtuste põhjal. Rendimaksete miinimumsumma, nagu on defineeritud IAS 17 paragrahvis 4, sisaldab ainult rendimakseid (st õigust kasutada vara) ja ei sisalda kokkuleppe muude elementide eest makstavaid tasusid (nt teenuste ja tootmissisendite kulu eest).

14 Mõnel juhul peab ostja rendimaksete eraldamisel teistest kokkuleppe elementide eest makstavatest tasudest kasutama hindamistehnikat. Näiteks võib ostja hinnata rendimakseid, võttes aluseks sarnase vara rendilepingu, kus puuduvad teised elemendid või hinnates makseid kokkuleppe teiste elementide eest sarnaste lepingutega võrdlemise ning seejärel nimetatud maksete kokkuleppe järgsete kogumaksete summast mahaarvamise teel.

15 Kui ostja leiab, et maksete usaldusväärne eraldamine on teostamatu:

a) kajastab ta kapitalirendi puhul vara ja kohustist summas, mis võrdub paragrahvides 7 ja 8 määratletud rendiobjektiks oleva vara õiglase väärtusega; seejärel vähendatakse kohustist tasutud maksete võrra ja kohustiselt arvestatakse finantskulu, kasutades selleks ostja alternatiivset laenuintressimäära ([1]);

b) kajastab ta kasutusrendi puhul kõiki kokkuleppe kohaseid makseid kasutusrendimaksetena selleks, et järgida IAS 17-s esitatud avalikustamise nõudeid, kuid

   i) avalikustab need maksed eraldi teiste kokkulepete rendimaksete miinimumsummast, mis ei sisalda mitte-rendi elementide makseid, ja

   ii) teatab, et avalikustatud maksed sisaldavad ka makseid kokkuleppe mitte-rendi elementide eest.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

16 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava aruandeaasta suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

([1]) st rendileandja kasvav laenuintressimäär, nagu see on määratletud IAS 17-e paragrahvis 4.

▼B

ÜLEMINEK

17 IAS 8 määratleb, kuidas (majandus)üksus rakendab arvestusmeetodite muutust, mis tuleneb tõlgenduse esmasest rakendamisest. (Majandus)üksus ei pea neid nõudeid järgima käesoleva tõlgenduse esmasel rakendamisel. Kui (majandus)üksus kasutab seda vabastust, rakendab ta tõlgenduse paragrahve 6–9 nende kokkulepete suhtes, mis eksisteerisid varaseima perioodi alguses, mille kohta on esitatud rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite kohased võrdlusandmed nende faktide ja asjaolude põhjal, mis eksisteerisid selle perioodi alguses.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 5

Õigus osalusele eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondides

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 27 *„Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded”*

— IAS 28 *„Investeeringud sidusettevõttesse”*

— IAS 31 *„Osalemised ühisettevõtmistes”*

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

— IAS 39 *„Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”* (parandatud 2003)

— SIC12 *„Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused”* (parandatud 2004)

TAUST

1 Eemaldamise, taastamise ja keskkonna parandamise fondide (edaspidi: eemaldamise fondid või fondid) eesmärgiks on varade eraldamine kas mõnede või kõikide käitiste (nagu tuumaelektrijaama) või teatud vahendite (nagu autode) käigust maha võtmise kulutuste finantseerimiseks või keskkonna parandamiseks (nagu veesaastatuse vähendamiseks või kaevandatud maa taastamiseks), mida nimetatakse ühiselt eemaldamiseks.

2 Sissemaksed nendesse fondidesse võivad olla kas vabatahtlikud või õigusaktidega nõutud. Fondidel võib olla üks järgmistest struktuuridest:

a) Fondid, mis on loodud ühe osaleja poolt kas konkreetse ala või geograafiliselt eraldiasetsevate aladega seotud eemaldamise kohustuste finantseerimiseks.

b) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui osalejatel on õigus eemaldamise kulutuste hüvitisele nende poolt tehtud sissemaksete ja nendelt sissemaksetelt saadud tulude ulatuses, millest on maha arvatud nende osa fondijuhtimise kuludest. Osalejatel võib olla kohustus täiendavate sissemaksete sooritamiseks, näiteks teise osaleja pankroti korral.

c) Fondid, mis on loodud mitme osaleja poolt oma individuaalsete või ühiste eemaldamise kohustuste finantseerimiseks, kui sissemaksete nõutav tase on määratud osaleja praeguse tegevuse põhjal ja selle osaleja saadav kasu on määratud tema endise tegevuse põhjal. Sellistel juhtudel võib tekkida mittevastavus osaleja poolt tehtud sissemaksete summa (praeguse tegevuse põhjal) ja fondist saada oleva (endise tegevuse põhjal) summa vahel.

3 Sellistel fondidel on üldjuhul järgmised tunnused:

a) Fondi valitsevad sõltumatud fondivalitsejad.

▼B

b) (Majandus)üksused (osalejad) teevad fondi sissemakseid, mida investeeritakse erinevatesse varadesse, mille hulka võivad kuuluda nii võla- kui ka omakapitaliinvesteeringud ja mis aitavad tasuda osalejate eemaldamise kulutuste eest. Fondihaldurid otsustavad, kuidas sissemakseid investeerida, arvestades neid piiranguid, mis on kehtestatud fondi reguleerivates dokumentides ja muudes kohaldatavates õigusaktides.

c) Eemaldamise kulutuste eest tasumise kohustus lasub osalejatel. Osalejad võivad saada fondist hüvitist kas tekkinud eemaldamise kulutuste ulatuses või osalejale fondi varadest kuuluvas ulatuses, olenevalt sellest, kumb neist on madalam.

d) Osalejatel võib olla või mitte olla piiratud juurdepääs fondi varade ülejäägile, mis ületab osalejate kohustused eemaldamise kulutuste katmiseks.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse osaleja finantsaruannetes selliste osaluste kajastamisel eemaldamise fondides, millel esinevad mõlemad järgmised tunnused:

a) varasid hallatakse eraldi (hoides neid kas eraldiseisvas juriidilises isikus või lahus varadena teises (majandus)üksuses) ja

b) osaleja juurdepääs fondi varadele on piiratud.

5 Osalus fondi jäägis, mis ületab õigust hüvitisele, nagu näiteks lepinguline õigus väljamaksetele eemaldamise lõppedes või fondi likvideerimisel, võib olla IAS 39 rakendusalas olev omakapitaliinstrument ja see ei kuulu käesoleva tõlgenduse rakendusalasse.

KÜSIMUSED

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) Kuidas peaks osaleja kajastama oma osalust fondis?

b) Kui osaleja kohustub tegema täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral, siis kuidas tuleks sellist kohustust kajastada?

KONSENSUS

Fondiosaluse kajastamine

7 Osaleja peab oma eemaldamise kulutuste maksmise kohustust kajastama kohustisena ning kajastama oma osalust fondis eraldi, välja arvatud juhul, kui osaleja ei ole kohustatud maksma eemaldamise kulutuste eest isegi siis, kui fond ei suuda seda teha.

8 Osaleja peab kindlaks tegema, kas tal on fondi üle kontroll, ühine kontroll või oluline mõju kooskõlas IAS 27, IAS 28, IAS 31 ja SIC 12-ga. Kui tal on see olemas, peab osaleja kajastama oma osalust fondis vastavalt nendele standarditele.

▼B

9 Kui osalejal puudub kontroll, ühine kontroll või oluline mõju fondi üle, peab ta õigust fondist saadavale hüvitisele kajastama hüvitisena kooskõlas IAS 37-ga. Hüvitist mõõdetakse sõltuvalt sellest, kumb on madalam, kas:

a) kajastatud eemaldamise kohustuse summas või

b) osalejale fondi netovarade õiglasest väärtusest kuuluva osa summas.

Muutused hüvitise, mis pole sissemaksed fondi või väljamaksed fondist, saamise õiguse ►M5 finantsseisundi aruandelises ◄ väärtuses tuleb kajastada muutuste toimumise perioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄.

Täiendavate sissemaksete kohustuste kajastamine

10 Kui osaleja on kohustatud tegema tõenäolisi täiendavaid sissemakseid, näiteks teise osaleja pankroti korral või kui fondi investeeritud varade väärtus langeb sel määral, et neist ei piisa fondi hüvitiskohustuse täitmiseks, on see kohustus tingimuslik kohustis, mis kuulub IAS 37 rakendusalasse. Osaleja kajastab kohustist ainult siis, kui täiendavate sissemaksete tegemine on tõenäoline.

Avalikustamine

11 Osaleja avalikustab fondis omatava osaluse olemuse ja piirangud fondi investeeritud varadele.

12 Kui osalejal on kohustus teha võimalikke täiendavaid sissemakseid, mida ei kajastata kohustisena (vt paragrahv 10), avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 86 kohaselt.

13 Kui osaleja kajastab osalust fondis vastavalt paragrahvile 9 avalikustab ta selle IAS 37 paragrahvi 85 punkti c kohaselt.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

14 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2006 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

15 Arvestusmeetodite muutused kajastatakse kooskõlas IAS 8 nõuetega.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 6

Konkreetsel turul osalemisest tekkivad kohustised – elektri- ja elektroonikaseadmete vanad jäätmed

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

TAUST

1 IAS 37 paragrahv 17 määratleb, et kohustav sündmus on möödunud sündmus, mis on tinginud praeguse kohustuse, mille tasumisele puudub (majandus)üksusel realistlik alternatiiv.

2 IAS 37 paragrahv 19 sätestab, et eraldisi kajastatakse ainult „(majandus)üksuse tulevikutegevusest sõltumatute möödunud sündmuste tõttu tekkinud kohustuste” puhul.

3 Euroopa Liidu direktiiv elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete kohta, millega reguleeritakse seadmete jäätmete kogumist, käitlemist, taaskasutamist ja keskkonnaohutut kõrvaldamist, on tekitanud küsimusi, millal tuleks kajastada kohustist elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamiseks. Direktiivis tehakse vahet uute ja vanade ning kodumajapidamistest ja muudest allikatest pärinevate jäätmete vahel. Uute jäätmete all mõistetakse pärast 13. augustit 2005 müüdud toodetest tekkivaid jäätmeid. Kõik enne nimetatud kuupäeva müüdud majapidamisseadmed loetakse direktiivi tähenduses vanade jäätmete allikaks.

4 Direktiivis sätestatakse, et vanade majapidamisseadmete jäätmete käitluskulud peavad kandma seda liiki seadmete tootjad, kes on turul ajavahemikul, mis tuleb täpsustada iga liikmesriigi poolt rakendatavas õigusaktis (hindamisperiood). Direktiiv sätestab, et iga liikmesriik kehtestab mehhanismi, mis sunniks tootjaid andma proportsionaalse panuse „näiteks proportsionaalselt nende vastava turuosaga seadme liigiti”.

5 Mitu käesolevas tõlgenduses kasutatavat terminit, nagu „turuosa” ja „hindamisperiood” võivad erinevates liikmesriikides rakendatavates õigusaktides olla määratletud väga erineval moel. Näiteks võib hindamisperioodi pikkus olla üks aasta või ainult üks kuu. Samuti võivad turuosa hindamine ja kohustuse arvutamiseks kasutatavad valemid erinevate liikmesriikide õigusaktides erineda. Kuid kõik toodud näited mõjutavad vaid kohustise hindamist, mis on väljaspool käesoleva tõlgenduse rakendusala.

RAKENDUSALA

6 Käesolev tõlgendus annab juhiseid müüdud vanade majapidamisseadmete käitluskohustiste kajastamiseks tootjate finantsaruannetes (EL-i elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete direktiivi kohaselt).

▼B

7 Tõlgendus ei käsitle uusi ega vanu jäätmeid, mis pärinevad mujalt kui kodumajapidamistest. Selliste jäätmete käitlemise kohustust on piisavalt käsitletud IAS 37-s. Kui aga liikmesriikide õigusaktid käsitlevad kodumajapidamistest pärinevaid uusi jäätmeid samuti kui sealt pärinevaid vanu jäätmeid, siis kehtivad käesoleva tõlgenduse põhimõtted vastavalt IAS 8 paragrahvides 10–12 esitatud tähtsusjärjekorrale. IAS 8 tähtsusjärjekord on asjakohane ka muude määruste puhul, millega pannakse kohustusi sarnaselt EL-i direktiivis määratletud kulude jaotamise mudeliga.

KÜSIMUS

8 IFRIC-il paluti teha kindlaks, mis on elektri- ja elektroonikaseadmete jäätmete eemaldamisel vastavalt IAS 37 paragrahv 14 punktile a kohustav sündmus jäätmekäitluskulude reservi kajastamiseks:

— kas vanade majapidamisseadmete tootmine või müük;

— turul osalemine hindamisperioodil;

— kulude tekkimine jäätmekäitluse käigus.

KONSENSUS

9 Vastavalt IAS 37 paragrahvi 14 punktile a on kohustavaks sündmuseks turul osalemine hindamisperioodil. Sellest tulenevalt ei teki vanade majapidamisseadmete jäätmekäitluskohustus toodete tootmisel ega müügil. Et kohustus vanade majapidamisseadmete suhtes on seotud pigem turul osalemisega hindamisperioodi jooksul kui käitlemist vajavate toodete tootmise või müügiga, siis kohustust ei ole, kui ja kuni ei eksisteeri turuosa hindamisperioodi kestel. Kohustava sündmuse ajastus võib olla sõltumatu konkreetsest perioodist, mil jäätmehaldusmeetmeid ellu viiakse ja tekivad sellega seotud kulud.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. detsembril 2005 või hiljem algavate aruandeperioodide suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. detsembrit 2005, avalikustab ta selle asjaolu.

ÜLEMINEK

11 Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 7

Korrigeerimise kohaldamine IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades" kohaselt

VIITED

— IAS 12 „Tulumaks"

— IAS 29 „Finantsaruandlus hüperinflatiivsetes majanduskeskkondades"

TAUST

1 Käesolevas tõlgenduses on toodud juhised, kuidas rakendada IAS 29 nõudeid aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab ([1]) hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, kui see majanduskeskkond ei olnud eelnenud perioodil hüperinflatiivne, ning (majandus)üksus korrigeerib seetõttu oma finantsaruandeid kooskõlas IAS 29-ga.

KÜSIMUSED

2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) kuidas tõlgendada IAS 29 paragrahvi 8 nõuet „…

peavad olema esitatud ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ kehtinud mõõtmisühikus", juhul kui (majandus)üksus seda standardit rakendab?

b) kuidas peaks (majandus)üksus kajastama korrigeeritud finantsaruannetes edasi lükkunud tulumaksukirjete algseisu?

KONSENSUS

3 Aruandeperioodil, mil (majandus)üksus tuvastab hüperinflatsiooni oma käibevaluuta majanduskeskkonnas, mis ei olnud hüperinflatiivne eelmisel perioodil, rakendab (majandus)üksus IAS 29 nõudeid, nagu oleks majanduskeskkond alati olnud hüperinflatiivne. Seetõttu tuleb (majandus)üksuse finantsaruandes esitatud varaseima perioodi algbilanssi algses soetusmaksumuses mõõdetavate mitterahaliste kirjete suhtes korrigeerida, et peegeldada inflatsiooni mõju alates varade omandamise ja kohustiste tekkimise või võtmise päevast kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄. Mitterahaliste kirjete puhul, mis ei ole algbilansis omandamise või tekkimise kuupäeva väärtuses, peegeldab korrigeerimine inflatsiooni mõju alates nende väärtuste määramisest kuni ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄.

4 ►**M5** Aruandeperioodi lõpus ◄ kajastatakse ja mõõdetakse edasi lükkunud tulumaksukirjeid kooskõlas IAS 12-ga. Aruandeperioodi algbilansi edasi lükkunud tulumaksusummad tuleb määrata järgmiselt:

a) (majandus)üksus arvestab edasi lükkunud tulumaksukirje ümber vastavalt IAS 12-le pärast seda, kui ta on korrigeerinud oma mitterahaliste kirjete ►**M5** finantsseisundi aruandelisi ◄ jääkmaksumusi aruandeperioodi alguspäevaks, kasutades selle kuupäeva mõõtmisühikut;

([1]) Hüperinflatsiooni tuvastamine põhineb IAS 29 lõikes 3 esitatud kriteeriumide ettevõttepoolsel hindamisel.

▼B

b) punkti a kohaselt ümber arvestatud edasi lükkunud tulumaksukirjeid korrigeeritakse mõõtmisühiku muutuse võrra aruandeperioodi alguskuupäevast kuni lõpukuupäevani.

(Majandus)üksus rakendab punktide a ja b meetodit edasi lükkunud tulumaksukirjete korrigeerimiseks aruandeperioodi korrigeeritud finantsaruandes esitatud iga võrreldava perioodi algbilansis, mille suhtes ta rakendab IAS 29-t.

5 Pärast seda, kui (majandus)üksus on oma finantsaruandeid korrigeerinud, korrigeeritakse kõiki järgneva perioodi vastavaid näitajaid, k.a edasi lükkunud tulumaksukirjed, rakendades järgneval perioodil toimunud mõõtmisühiku muutust ainult eelnenud perioodi korrigeeritud finantsaruannete suhtes.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

6 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. märtsil 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. märtsi 2006 algavate perioodide finantsaruannete suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M23

———————

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 9

Varjatud tuletisinstrumentide ümberhindamine

VIITED

— IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”

— IFRS 1 „Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt”

— IFRS 3 „Äriühendused”

TAUST

1 IAS 39 paragrahvis 10 kirjeldatakse varjatud tuletisinstrumenti kui „hübriidinstrumendi (segainstrumendi) komponenti, mis sisaldab samuti mittetuletisinstrumendi põhilepingut, mille tõttu mõned segainstrumendist tulenevad rahavood kõiguvad sarnaselt eraldiseisva tuletisinstrumendiga”.

2 IAS 39 paragrahvis 11 nõutakse varjatud tuletisinstrumendi põhilepingust eraldamist ning kajastamist tuletisinstrumendina siis ja ainult siis, kui:

a) varjatud tuletisinstrumendi majanduslikud tunnused ja riskid ei ole tihedalt seotud põhilepingu majanduslike tunnuste ja riskidega;

b) varjatud tuletisinstrumendiga samasuguste tingimustega eraldiseisev instrument vastaks tuletisinstrumendi mõistele ja

c) hübriidinstrumenti (segainstrumenti) ei mõõdeta õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ (st kui tuletisinstrument, mis on varjatud õiglases väärtuses muutustega läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄ kajastatud finantsvaras või -kohustises, ei ole eraldatud).

RAKENDUSALA

3 Võttes arvesse alltoodud paragrahve 4 ja 5, kehtib käesolev tõlgendus kõigi IAS 39 rakendusalasse kuuluvate varjatud tuletisinstrumentide kohta.

4 Käesolevas tõlgenduses ei käsitleta varjatud tuletisinstrumentide ümberhindamisel tekkivaid ülemõõtmisega seonduvaid küsimusi.

▼M22

5 Käesolev tõlgendus ei kehti varjatud tuletisinstrumentide suhtes lepingute puhul, mis on omandatud:

a) äriühenduses (määratletud IFRS 3-s *Äriühendused*, mida on parandatud 2008);

b) ühise kontrolli all olevate (majandus)-üksuste või äride vahelises ühenduses, mis on kirjeldatud IFRS 3 (parandatud 2008) paragrahvides B1–B4; või

c) IAS 31-s *Osalemised ühisettevõtmistes* määratletud ühisettevõtmise moodustamisel.

või nende võimalikul ümberhindamisel omandamise kuupäeval ([1]).

([1]) IFRS 3 (parandatud 2008) käsitleb varjatud tuletisinstrumentidega lepingute omandamist äriühenduses.

▼B

KÜSIMUSED

6 IAS 39 nõuab, et majandusüksus hindaks lepingu osapooleks saamisel, kas mõni lepingus sisalduv varjatud tuletisinstrument tuleb põhilepingust eraldada ning arvestada vastavalt kõnealusele standardile kui tuletisinstrumenti. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) Kas IAS 39-ga nõutakse sellise hindamise teostamist ainult siis, kui majandusüksusest saab esmakordselt lepingu osapool või tuleb hindamist uuesti läbi vaadata lepingu kogu kehtivuse ajal?

b) Kas esmakordne kasutuselevõtja peaks hindamisel lähtuma nendest tingimustest, mis eksisteerisid ajal, mil majandusüksusest sai esmakordselt lepingu osapool, või nendest tingimustest, mis valitsevad siis, kui majandusüksus võtab IFRSid esmakordselt kasutusele?

KONSENSUS

▼M20

7 (Majandus)üksus hindab, kas varjatud tuletisinstrument tuleb eraldada põhilepingust ja arvestada tuletisinstrumendina, kui (majandus)üksus saab lepingu osapooleks. Edasine ümberhindamine on keelatud, välja arvatud juhul, kui a) lepingu tingimused muutuvad selliselt, et toimub märkimisväärne muutus lepingujärgsetes rahavoogudes või b) finantsvara liigitatakse ümber õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kategooriast, mille puhul on hindamine kohustuslik. (Majandus)üksus määrab kindlaks, kas rahavoogude muutumine on märkimisväärne, võttes arvesse ulatust, mil määral varjatud tuletisinstrumendi, põhilepingu või nende mõlemaga seotud oodatavad tulevased rahavood on muutunud ning kas muutus on märkimisväärne, võrreldes lepingu kohaselt varem eeldatud rahavoogudega.

7A Selle hindamine, kas varjatud tuletisinstrument tuleb eraldada põhilepingust ja arvestada tuletisinstrumendina finantsvara ümberliigitamisel õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kategooriast kooskõlas paragrahviga 7, tuleb teha asjaolude alusel, mis esinesid alljärgnevalt nimetatud sündmustest hilisema korral:

a) kui (majandus)üksus sai lepingu osapooleks; või

b) lepingu tingimused muutusid selliselt, et toimus märkimisväärne muutus lepingujärgsetes rahavoogudes.

Selle hindamise eesmärgil ei rakendata IAS 39 paragrahvi 11 punkti c (st hübriidlepingut (segalepingut) käsitletakse selliselt, nagu seda ei oleks mõõdetud õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande). Kui (majandusüksus ei suuda seda hindamist teha, jääb hübriidleping (segaleping) tervikuna liigitatuks õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande.

▼B

8 Esmakordne kasutuselevõtja hindab, kas varjatud tuletisinstrument tuleb põhilepingust eraldada ja kajastada tuletisinstrumendina, lähtudes tingimustest, mis valitsesid kas esmakordselt lepingu osapooleks saamise kuupäeval või paragrahvis 7 nõutava ümberhindamise kuupäeval, sõltuvalt sellest, kumb on hilisem.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

9 Majandusüksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. juunil 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui majandusüksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juunit 2006 algavate aruandeaastate suhtes, avalikustab ta selle asjaolu. Tõlgendust rakendatakse tagasiulatuvalt.

▼M20

10 2009. aasta märtsis välja antud *Varjatud tuletisinstrumendid* (IFRIC 9 ja IAS 39 muudatused) muutis paragrahvi 7 ja lisas paragrahvi 7A. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi 30. juunil 2009 või hiljem lõppevate aruandeaastate suhtes.

▼M22

11 Paragrahv 5 muudeti 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega*. (Majandus)-üksus rakendab seda muudatust edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)-üksus rakendab IFRS 3 (parandatud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendab ta kõnealust muudatust selle varasema perioodi suhtes ja avalikustab selle asjaolu.

▼B

TÕLGENDUS IFRIC 10

Vahefinantsaruandlus ja väärtuse langus

VIITED

— IAS 34 „Vahefinantsaruandlus”

— IAS 36 „Varade väärtuse langus”

— IAS 39 „Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine”

TAUST

1 (Majandus)üksus on kohustatud hindama firmaväärtuse väärtuse langust ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ ning soetusmaksumuses kajastatud omakapitaliinstrumentidesse ja soetusmaksumuses kajastatud finantspõhivaradesse tehtud investeeringute väärtuse langust ►**M5** iga aruandeperioodi lõpus ◄ ning vajaduse korral kajastama väärtuse langusest tekkinud kahjumit antud kuupäeval kooskõlas IAS 36-ga ja IAS 39-ga. Kuid ►**M5** järgmise aruandeperioodi lõpus ◄ või ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄ võivad tingimused olla sedavõrd muutunud, et vara väärtuse langusest tekkinud kahjum oleks olnud väiksem või puudunud, kui väärtuse languse hindamine oleks läbi viidud alles sellel päeval. Käesolev tõlgendus annab juhiseid, kas sellist vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit peaks tühistama.

2 Tõlgenduses käsitletakse IAS 34 nõuete ning IAS 36-s toodud firmaväärtuse väärtuse langusest tekkinud kahjumi ja IAS 39-s toodud teatavate finantsvarade väärtuse langusest tekkinud kahjumi kajastamise nõude koostoimet ning selle koostoime mõju edasistele vahefinantsaruannetele ja aruandeaasta finantsaruannetele

KÜSIMUS

3 IAS 34 paragrahvis 28 nõutakse, et (majandus)üksus rakendaks oma vahefinantsaruannetes samu arvestusmeetodeid kui aruandeaasta finantsaruannetes. Samas on ka sätestatud, et „(majandus)üksuse aruandluse sagedus (kord aastas, kord poolaastas või kord kvartalis) ei tohi mõjutada aastatulemuste mõõtmist. Selle eesmärgi saavutamiseks tehakse vahefinantsaruande mõõtmised kumulatiivselt aasta algusest.”

4 IAS 36 paragrahvis 124 on sätestatud, et „firmaväärtuse langusest tekkinud kahjumit ei tohi hiljem tühistada”.

5 IAS 39 paragrahvis 69 on sätestatud, et „vara väärtuse langusest tekkinud kahjumit, mida on müügivalmiks liigitatud omakapitaliinstrumentidesse tehtud investeeringute puhul kajastatud ►**M5** koondkasumi aruandes ◄, ei tohi tühistata läbi ►**M5** koondkasumi aruande ◄”.

6 IAS 39 paragrahvis 66 nõutakse, et soetusmaksumuses kajastatud finantsvara väärtuse langusest tekkinud kahjumit (näiteks noteerimata omakapitaliinstrumendi väärtuse langus, mida ei kajastata õiglases väärtuses, kuna selle õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta) ei tohi tühistada.

▼B

7 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmist küsimust:

Kas (majandus)üksus peaks tühistama firmaväärtuse ja soetusmaksumuses kajastatud omakapitaliinstrumentidesse ja finantsvaradesse tehtud investeeringute väärtuse langusest tekkinud kahjumi, mis on kajastatud vaheperioodil, kui väärtuse langusest tekkinud kahjumi hindamisel ►M5 hilisema aruandeperioodi lõpus ◄ oleks kahjum olnud väiksem või üldse puudunud.

KONSENSUS

8 (Majandus)üksus ei tohi tühistada firmaväärtuse või soetusmaksumuses kajastatud omakapitaliinstrumenti ja finantsvarasse tehtud investeeringute väärtuse langusest tekkinud kahjumit, mis on kajastatud vaheperioodil.

9 (Majandus)üksus ei tohi laiendada kõnealust konsensust analoogia põhjal teistele võimalikele vastuoludele IAS 34 ja teiste standardite vahel.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

10 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. novembril 2006 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on soovitatav. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeperioodile mis algab enne 1. novembrit 2006, avalikustab ta selle asjaolu. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt firmaväärtuse suhtes alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 36. (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust soetusmaksumuses kajastatavatesse omakapitaliinstrumentidesse ja finantsvaradesse tehtud investeeringutele edasiulatuvalt alates kuupäevast, mil ta esimest korda rakendas IAS 39 mõõtmiskriteeriume.

▼M23

_____

▼M9

RAHVUSVAHELISE FINANTSARUANDLUSE TÕLGENDUSTE KOMITEE (IFRIC) TÕLGENDUS 12

Teenuste kontsessioonikokkulepped

VIITED

— *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*

— IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandluse standardite esmakordne kasutuselevõtt*

— IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*

— IAS 8 *Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead*

— IAS 11 *Ehituslepingud*

— IAS 16 *Materiaalne põhivara*

— IAS 17 *Rent*

— IAS 18 *Tulu*

— IAS 20 *Sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*

— IAS 23 *Laenukasutuse kulutused*

— IAS 32 *Finantsinstrumendid: avalikustamine*

— IAS 36 *Varade väärtuse langus*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

— IAS 38 *Immateriaalne vara*

— IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*

— IFRIC 4 *Rendisuhte olemasolu kindlaksmääramine*

— SIC-29 *Avalikustamine – teenuste kontsessioonikokkulepped*

TAUST

1 Paljudes riikides on avalike teenustega seotud infrastruktuuri – näiteks teid, sildu, tunneleid, vanglaid, haiglaid, lennujaamu, veevarustusrajatisi, energia- ja telekommunikatsioonivõrke – traditsiooniliselt ehitanud, käitanud ja hooldanud avalik sektor ning seda on rahastatud riigieelarve assigneeringute kaudu.

2 Mõnedes riikides on valitsused võtnud kasutusele lepingulised teenuste kokkulepped, et ergutada erasektorit osalema sellise infrastruktuuri arendamisel, rahastamisel, käitamisel ja hooldamisel. Infrastruktuur võib juba olemas olla või võib selle ehitada teenuste kokkuleppe kehtivuse ajal. Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvas kokkuleppes osaleb tavaliselt erasektori üksus (kontsessiooni saaja), kes ehitab avaliku teenuse osutamiseks kasutatava infrastruktuuri või täiustab seda (näiteks selle võimsust suurendades) ning käitab ja hooldab kõnealust infrastruktuuri kindlaksmääratud aja jooksul. Kontsessiooni saajale makstakse kokkuleppe kehtivuse ajal osutatud teenuste eest. Kokkulepet reguleeritakse lepinguga, milles sätestatakse tegevusstandardid, hindade korrigeerimise mehhanismid ja vaidluste lahendamise kord. Sellist kokkulepet kirjeldatakse sageli kui „ehita – käita – anna üle”, „renoveeri – käita – anna üle” või „avaliku ja erasektori vahelist” teenuste kontsessioonikokkulepet.

▼M9

3 Kõnealuste teenusealaste kokkulepete tunnuseks on see, et kontsessiooni saaja kohustub osutama avalikku teenust. Riikliku poliitikaga tuleb tagada infrastruktuuriga seotud teenuste osutamine üldsusele, sõltumata teenuseid osutava poole staatusest. Teenuste kokkuleppega pannakse saajale lepinguline kohustus osutada üldsusele teenuseid avaliku sektori üksuse nimel. Teised ühised tunnused on:

a) teenuste kokkuleppe üks pool (kontsessiooni andja) on avaliku sektori üksus, sealhulgas riigiasutus, või erasektori üksus, kellele teenuse osutamise kohustus on üle antud;

b) kontsessiooni saaja vastutab vähemalt osaliselt infrastruktuuri ja sellega seonduvate teenuste juhtimise eest, mitte ei tegutse ainult kontsessiooni andja esindajana;

c) lepinguga määratakse alghinnad, mille kontsessiooni saaja peab kehtestama, ja reguleeritakse hindade muutmist teenuste kokkuleppe kehtivusaja jooksul;

d) kontsessiooni saaja on kohustatud kokkuleppe kehtivusaja lõppedes andma väikese täiendava tasu eest või tasuta kontsessiooni andjale üle kindlaksmääratud seisundis infrastruktuuri, sõltumata sellest, kumb pool seda algselt rahastas.

RAKENDUSALA

4 Käesolevas tõlgenduses antakse juhised avaliku ja erasektori vahelistest teenuste kontsessioonikokkulepetest tuleneva kajastamise kohta kontsessiooni saajate raamatupidamisarvestuses.

5 Käesolevat tõlgendust rakendatakse avaliku ja erasektori vahelistele teenuste kontsessioonikokkulepete suhtes, kui:

a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja infrastruktuuri kaudu osutama, kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama ning

b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist infrastruktuuri jääkväärtust.

6 Infrastruktuur, mida avaliku ja erasektori vahelise teenuste kontsessioonikokkuleppe kohaselt kasutatakse kogu selle kasuliku eluea jooksul (varade kogu eluea jooksul), kuulub käesoleva tõlgenduse rakendusalasse, kui on täidetud punkti 5 alapunktis a nimetatud tingimus. Punktides AG1–AG8 antakse juhiseid selle kohta, kuidas määrata kindlaks, kas ja millises ulatuses kuuluvad avaliku ja erasektori vahelised teenuste kontsessioonikokkulepped käesoleva tõlgenduse rakendusalasse.

7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse:

a) infrastruktuuri suhtes, mille kontsessiooni saaja ehitab või omandab kolmandalt isikult teenuste kokkuleppe eesmärgil; ja

b) olemasoleva infrastruktuuri suhtes, millele juurdepääsu annab kontsessiooni andja kontsessiooni saajale teenuste kokkuleppe eesmärgil.

▼M9

8 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt sellise infrastruktuuri raamatupidamisarvestust, mida kontsessiooni saaja omas enne teenuste kokkuleppe sõlmimist ja mida kajastati materiaalse põhivarana. Sellisele infrastruktuuri suhtes kohaldatakse IFRSiga ettenähtud kajastamise lõpetamise tingimusi (määratletud standardis IAS 16).

9 Käesolevas tõlgenduses ei määratleta täpsemalt kontsessiooni andjate raamatupidamisarvestust.

PROBLEEMID

10 Käesolevas tõlgenduses määratletakse teenuste kontsessioonikokkulepete kohaste kohustuste ja nendega seotud õiguste kajastamise ja mõõtmise üldpõhimõtted. Teenuste kontsessioonikokkulepete kohta teabe avalikustamise nõuded on esitatud standardis SIC-29 *Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine*. Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) kontsessiooni saajal infrastruktuuri suhtes olevate õiguste käsitlemine;

b) kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine;

c) ehitus- või renoveerimisteenused;

d) käitamisteenused;

e) laenukasutuse kulutused;

f) finantsvarade ja immateriaalse vara edasine raamatupidamislik käsitlemine ja

g) infrastruktuuri elemendid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse.

KONSENSUS

Kontsessiooni saajal infrastruktuuri suhtes olevate õiguste käsitlemine

11 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvat infrastruktuuri ei tohi kajastada kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana, kuna lepinguline teenuste kokkulepe ei anna kontsessiooni saajale õigust kontrollida avaliku teenusega seotud infrastruktuuri kasutamist. Kontsessiooni saaja võib kasutada infrastruktuuri selleks, et osutada kontsessiooni andja nimel lepingus sätestatud tingimuste kohaselt avalikku teenust.

Kokkuleppest tulenevalt saadud tasude kajastamine ja mõõtmine

12 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate lepinguliste kokkulepete kohaselt tegutseb kontsessiooni saaja teenuse osutajana. Kontsessiooni saaja rajab või renoveerib infrastruktuuri (ehitus- või renoveerimisteenused), mida kasutatakse avaliku teenuse osutamiseks, ning käitab ja hooldab asjaomast infrastruktuuri (käitamisteenused) kindlaksmääratud aja jooksul.

▼M9

13 Kontsessiooni saaja peab osutatud teenuste eest saadavat tulu kajastama ja mõõtma vastavalt standarditele IAS 11 ja IAS 18. Kui kontsessiooni saaja osutab ühe lepingu või kokkuleppe alusel mitut teenust (st ehitus- või renoveerimisteenused ja käitamisteenused), tuleb saadud või saadaolev tasu jaotada vastavalt osutatud teenuste suhtelisele õiglasele väärtusele, kui vastavaid summasid on võimalik eraldi kindlaks teha. Tasu laadist oleneb selle järgnev raamatupidamislik käsitlemine. Finantsvarade ja immateriaalse vara kujul saadud tasu edasist kajastamist on üksikasjalikult käsitletud punktides 23–26.

Ehitus- või renoveerimisteenused

14 Kontsessiooni saaja kajastab ehitus- või renoveerimisteenustega seotud tulu ja kulu vastavalt standardile IAS 11.

Tasu, mille andja annab saajale

15 Kui kontsessiooni saaja osutab ehitus- või renoveerimisteenuseid, tuleb kontsessiooni saaja saadud või saadaolev tasu kajastada selle õiglases väärtuses. Tasuks võivad olla õigused:

a) finantsvaradele või

b) immateriaalsele varale.

16 Kontsessiooni saaja peab kajastama finantsvarasid niivõrd, kuivõrd tal on tingimusteta lepinguline õigus saada ehitusteenuste eest kontsessiooni andjalt või kontsessiooni andja korraldusel raha või muid finantsvarasid; kontsessiooni andja võimalus hoiduda tasu maksmisest on tavaliselt väike või puudub, kuna leping kuulub seaduse kohaselt täitmisele. Kontsessiooni saajal on tingimusteta õigus saada raha, kui kontsessiooni andja tagab lepinguga selle, et saajale makstakse a) kindlaksmääratud või kindlaksmääratavad summad või hüvitatakse b) avaliku teenuse kasutajatelt saadud summade ja kindlaksmääratud või kindlaksmääratavate summade erinevus (kui need summad on erinevad), isegi kui summa suurus sõltub sellest, kuivõrd kontsessiooni saaja on taganud infrastruktuuri kvaliteedi või tõhususe vastavuse kindlaksmääratud nõuetele.

17 Kontsessiooni saaja peab kajastama immateriaalset vara niivõrd, kuivõrd ta saab õiguse (litsentsi) võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu. Õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu ei ole tingimusteta õigus saada raha, kuna summad sõltuvad sellest, kui palju üldsus teenust kasutab.

18 Kui kontsessiooni saajale makstakse ehitusteenuste eest osaliselt finantsvarade ja osaliselt immateriaalse varaga, tuleb kontsessiooni saaja tasu iga komponenti kajastada eraldi. Saadud või saadaoleva tasu mõlemat komponenti tuleb esialgu kajastada saadud või saadaoleva tasu õiglases väärtuses.

19 Kontsessiooni andja poolt kontsessiooni saajale makstava tasu laad määratakse kindlaks lepingutingimuste ja asjaomase lepinguõiguse alusel, kui selline õigus on kehtestatud.

▼M9

Käitamisteenused

20 Kontsessiooni saaja kajastab käitamisteenustega seotud tulu ja kulu vastavalt standardile IAS 18.

Lepinguline kohustus taastada infrastruktuuri töökõlblikkus kindlaksmääratud tasemel

21 Kontsessiooni saajal võivad olla lepingulised kohustused, mida ta peab litsentsi tingimusena täitma, a) säilitada infrastruktuuri töökõlblikkus kindlaksmääratud tasemel või b) taastada infrastruktuuri kindlaksmääratud seisund enne selle üleandmist kontsessiooni andjale teenuste kokkuleppe kehtivusaja lõppedes. Kõnealuseid lepingulisi kohustusi infrastruktuuri säilitamise või taastamise kohta tuleb – välja arvatud renoveerimiselemendi osas (vt punkt 14) – kajastada ja mõõta vastavalt standardile IAS 37, st vastavalt parimale hinnangule eksisteeriva kohustuse täitmiseks vajalike kulutuste kohta bilansipäeva seisuga.

Kontsessiooni saaja laenukasutuse kulutused

22 Standardi IAS 23 kohaselt tuleb kokkuleppega seostatavaid laenukasutuse kulutusi kajastada selle perioodi kuluna, millal need tekivad, välja arvatud juhul kui kontsessiooni saajal on lepinguline õigus saada immateriaalset vara (õigus võtta avaliku teenuse kasutajatelt tasu). Sel juhul kapitaliseeritakse kokkuleppega seostatavad laenukasutuse kulutused kokkuleppe rakendusetapi jooksul vastavalt kõnealusele standardile.

Finantsvarad

23 Punktide 16 ja 18 kohaselt kajastatavate finantsvarade suhtes kohaldatakse standardeid IAS 32, IAS 39 ja IFRS 7.

24 Summat, mida kontsessiooni andja peab maksma või mida tema korraldusel tuleb maksta, kajastatakse vastavalt standardile IAS 39 kui:

a) laenu või debitoorset võlgnevust;

b) müügivalmis finantsvarasid või

c) õiglases väärtuses muutustega läbi kasumiaruande kajastatavaid finantsvarasid, kui nii on määratud esialgsel kajastamisel ja kui on täidetud selle liigituse tingimused.

25 Kui summat, mida kontsessiooni andja peab maksma, kajastatakse kas laenu või debitoorse võlgnevusena või müügivalmis finantsvaradena, eeldatakse standardis IAS 39, et sisemise intressimäära meetodit kasutades arvutatud intressi kajastatakse kasumiaruandes.

Immateriaalne vara

26 Punktide 17 ja 18 kohaselt kajastatava immateriaalse vara suhtes kohaldatakse standardit IAS 38. Standardi IAS 38 punktides 45–47 antakse juhised sellise immateriaalse vara mõõtmiseks, mis on omandatud vahetusena ühe või mitme mitterahalise vara objekti või rahaliste ja mitterahaliste varade kombinatsiooni vastu.

▼M9

Infrastruktuuri elemendid, mille kontsessiooni andja annab kontsessiooni saaja käsutusse

27 Punkti 11 kohaselt ei kajastata kontsessiooni saaja materiaalse põhivarana infrastruktuuri elemente, millele kontsessiooni andja on teenuste kokkuleppe eesmärgil andnud kontsessiooni saajale juurdepääsu. Kontsessiooni andja võib anda kontsessiooni saajale ka teisi elemente, mille kontsessiooni saaja võib endale jätta või millega ta võib toimida oma äranägemisel. Kui kõnealune vara on osa tasust, mida kontsessiooni andja peab maksma teenuste eest, ei ole tegemist standardis IAS 20 määratletud valitsusepoolse abiga. Seda kajastatakse kontsessiooni saaja varana ja mõõdetakse esmasel kajastamisel õiglases väärtuses. Kontsessiooni saaja peab kajastama oma täitmata kohustused, mille ta on võtnud vahetusena varade vastu.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

28 Üksus kohaldab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2008 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes.. Varasem rakendamine on lubatud. Kui üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. jaanuari 2008 algaval aruandeaastal, peab ta selle asjaolu avalikustama.

ÜLEMINEK

29 Kui punktist 30 ei tulene teisiti, kajastatakse arvestusmeetodite muudatusi vastavalt standardile IAS 8, st tagasiulatuvalt.

30 Kui mis tahes konkreetse teenuste kokkuleppe korral ei ole kontsessiooni saajal võimalik kohaldada käesolevat tõlgendust tagasiulatuvalt kõige varasema kajastatud perioodi algusest alates, peab ta:

a) kajastama finantsvarasid ja immateriaalset vara, mis olid olemas kõige varasema kajastatud perioodi alguses;

b) kasutama nende finantsvarade ja immateriaalse vara varasemat puhasmaksumust (siiski eelnevalt liigitatud) nende kõnealuse kuupäeva puhasmaksumusena ja

c) testima kõnealusel kuupäeval kajastatud finantsvarade ja immateriaalse vara väärtuse langust, kui see on teostatav; kui see ei ole võimalik, tuleb nende summade väärtuse langust testida aruandeperioodi alguskuupäeva seisuga.

Lisa A

RAKENDUSJUHIS

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

RAKENDUSALA (punkt 5)

AG1 Käesoleva tõlgenduse punktis 5 määratakse kindlaks, et infrastruktuur kuulub tõlgenduse rakendusalasse, kui on täidetud järgmised tingimused:

a) kontsessiooni andja kontrollib või reguleerib seda, milliseid teenuseid peab kontsessiooni saaja infrastruktuuri kaudu osutama, kellele ja millise hinnaga ta peab neid osutama; ning

▼M9

b) kontsessiooni andja kontrollib – omandiõiguse või kasusaamise õiguse kaudu või muul viisil – kokkuleppe kehtivusaja lõppedes mis tahes olulist infrastruktuuri jääkväärtust.

AG2 Tingimuses a nimetatud kontroll või reguleerimine võib toimuda lepingu kaudu või muul viisil (nt reguleeriva asutuse kaudu) ja hõlmab olukordi, kus kontsessiooni andja ostab kogu toodangu, samuti olukordi, kus osa toodangust või kogu toodangu ostavad muud kasutajad. Kõnealuse tingimuse kohaldamisel tuleb kontsessiooni andjat ja mis tahes temaga seotud pooli käsitleda koos. Kui kontsessiooni andja on avaliku sektori üksus, tuleb avalikku sektorit tervikuna koos üldistes huvides tegutsevate reguleerivate asutustega käsitleda käesoleva tõlgenduse kohaldamisel kontsessiooni andjaga seotud pooltena.

AG3 Tingimuse a kohaldamisel ei pea kontsessiooni andja omama täielikku kontrolli hindade üle: piisab sellest, kui kontsessiooni andja, leping või reguleeriv asutus reguleerib hindu, nt piiristusmehhanismi kaudu. Kokkuleppe olulises osas tuleb seda tingimust siiski kohaldada. Ebaolulisi detaile, näiteks vaid üksikutel juhtudel kohaldatavat piirangut, tuleb ignoreerida. Seevastu kui lepingu kohaselt võib kontsessiooni saaja hindu vabalt kehtestada, kuid igasugune ülemäärane kasum tuleb tagastada kontsessiooni andjale, on kontsessiooni saaja tulu piiratud ja kontrollitingimuse hinnaelement täidetud.

AG4 Tingimuse b kohaldamisel peaks kontsessiooni andja kontroll mis tahes olulise jääkväärtuse üle piirama kontsessiooni saaja tegelikku võimalust infrastruktuuri müüa või pantida ja andma kontsessiooni andjale pideva kasutusõiguse kogu kokkuleppe kehtivusaja jooksul. Infrastruktuuri jääkväärtus on infrastruktuuri hinnanguline jooksev väärtus sellisena, nagu vastaks selle vanus ja seisund juba kokkuleppe kehtivusaja lõppedes eeldatud vanusele ja seisundile.

AG5 Kontrolli tuleks eristada juhtimisest. Kui kontsessiooni andja säilitab nii punkti 5 alapunktis a kirjeldatud kontrolli kui ka infrastruktuuri mis tahes olulise jääkväärtuse, tegeleb kontsessiooni saaja vaid infrastruktuuri juhtimisega kontsessiooni andja nimel, kuigi tal võib juhtimisküsimustes olla ulatuslik otsustusõigus.

AG6 Tingimused a ja b koos määravad kindlaks, kas kontsessiooni andja kontrollib infrastruktuuri, sealhulgas mis tahes vajalikke väljavahetatud elemente (vt punkt 21) kogu selle majandusliku eluea jooksul. Näiteks kui kontsessiooni saaja peab mõne infrastruktuuri elemendi osa (nt tee pinnakatte või hoone katuse) kokkuleppe kehtivusaja jooksul välja vahetama, arvestatakse infrastruktuuri elementi kui tervikut. Tingimus b on seega kogu infrastruktuuri, sealhulgas väljavahetatud osa osas täidetud, kui kontsessiooni andja kontrollib selle lõplikult väljavahetatud osa mis tahes olulist jääkväärtust.

AG7 Vahel on infrastruktuuri kasutamine punkti 5 alapunktis a kirjeldatud viisil osaliselt reguleeritud ja osaliselt reguleerimata. Sellised kokkulepped esinevad mitmesugusel kujul:

▼**M9**

a) mis tahes infrastruktuuri, mis on füüsiliselt eraldatav ja mida on võimalik iseseisvalt käitada ning mis vastab standardis IAS 36 määratletud raha teeniva üksuse definitsioonile, tuleb analüüsida eraldi kui seda kasutatakse täielikult reguleerimata eesmärgil. Seda võib kohaldada näiteks haigla erasektorile kuuluva tiiva suhtes, kui kontsessiooni andja kasutab haigla ülejäänud osa riikliku ravikindlustusega hõlmatud patsientide ravimiseks.

b) kui kõrvaltegevused (nt haigla kauplus) on reguleerimata, tuleb kontrolli omamise tingimust kohaldada nii, nagu neid teenuseid ei oleks olemas, kuna kõrvaltegevuste olemasolu ei kahjusta kontsessiooni andja kontrolli infrastruktuuri üle, kui kontsessiooni andja kontrollib teenuseid punktis 5 kirjeldatud viisil.

AG8 Kontsessiooni saajal võib olla õigus kasutada punkti AG7 alapunktis a kirjeldatud eraldatavat infrastruktuuri või rajatisi, mida kasutatakse punkti AG7 alapunktis b kirjeldatud reguleerimata kõrvalteenuste osutamiseks. Mõlemal juhul võib olla sisuliselt tegemist olukorraga, kus kontsessiooni andja rendib kõnealust eraldatavat infrastruktuuri või rajatist kontsessiooni saajale; sellisel juhul tuleb seda kajastada vastavalt standardile IAS 17.

▼**M3**

IFRIC TÕLGENDUS 13

Kliendilojaalsuse programmid

VIITED

— IAS 8 „Arvestuspõhimõtted, raamatupidamislike hinnangute muutused ja vead”

— IAS 18 „Tulu”

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

TAUST

1 Ettevõtted kasutavad kliendilojaalsuse programme, et ergutada kliente oma kaupu või teenuseid ostma. Kui klient ostab kaupu või teenuseid, annab ettevõte sellele kliendile boonuspunkte (mida sageli nimetatakse „punktideks”). Klient võib vahetada boonuspunkte selliste boonuste vastu, nagu näiteks tasuta või soodushinnaga kaubad või teenused.

2 Programmid toimivad mitut moodi. Kliendid peavad näiteks koguma teatud miinimumarvu või miinimumväärtuses boonuspunkte, enne kui nad saavad neid lunastada. Boonuspunktid võivad olla seotud üksikostude või mitme ostuga, või pideva käitumistavaga teatud perioodi jooksul. Ettevõte võib juhtida kliendilojaalsuse programme ise või osaleda kolmanda osapoole poolt juhitavas programmis. Pakutavad boonused võivad sisaldada ettevõtte enda poolt müüdavaid kaupu või teenused ja/või õigusi nõuda kaupu või teenuseid kolmandalt osapoolelt.

RAKENDUSALA

3 Käesolev tõlgendus rakendub kliendilojaalsuse boonuspunktidele, mida:

a) ettevõte annab oma klientidele müügitehingu käigus, nt. kaupade müügil, teenuste pakkumisel või kliendi poolt ettevõtte varade kasutamisel; ja

b) kliendid võivad võimalike lisatingimuste täitmisel lunastada neid tulevikus tasuta või soodushinnaga kaupade või teenuste vastu.

Käesolev tõlgendus käsitleb oma klientidele boonuspunkte pakkuva ettevõtte raamatupidamisarvestust.

PROBLEEMID

4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) kas ettevõtte kohustust pakkuda tulevikus tasuta või soodushinnaga kaupu või teenuseid („boonuseid”) tuleb kajastada ja mõõta järgmiselt:

i) jaotada osa müügitehingu käigus saadud või saadaolevast tasust boonuspunktidele ja lükata tulu kajastamine edasi (rakendades standardi IAS 18 paragrahvi 13); või

ii) kajastada boonuste andmisega seotud tulevasi hinnangulisi kulutusi (rakendades standardi IAS 18 paragrahvi 19); ja

b) juhul, kui tasu jaotatakse boonuspunktidele:

i) kui palju peaks neile jaotama;

▼**M3**

ii) millal tulu peaks kajastama; ja

iii) kui boonuseid pakub kolmas osapool, kuidas peaks tulu kajastama.

KONSENSUS

5 Ettevõte peab rakendama standardi IAS 18 paragrahvi 13 ja kajastama müügitehingu(te)s („esialgne müük”) jagatud boonuspunkte selle (nende) eraldi kindlaksmääratava komponendina. Esialgses müügis saadud või saadaoleva tasu õiglane väärtus jaotatakse boonuspunktide ja müügi teiste komponentide vahel.

6 Boonuspunktidele jaotatud tasu mõõdetakse arvestades nende õiglast väärtust, s.t summas, mille eest saaks boonuspunkte eraldi müüa.

7 Kui ettevõte annab boonuseid ise, kajastab ta boonuspunktidele jaotatud tasu tuluna siis, kui boonuspunktid lunastatakse ja ta on täitnud oma kohustused antavate boonuste suhtes. Kajastatud tulu summa põhineb boonuste vastu lunastatavate boonuspunktide arvu suhtel eeldatavasti lunastatavate boonuspunktide koguarvu.

8 Kui boonuseid annab kolmas osapool, hindab ettevõte seda, kas boonuspunktidele jaotatud tasu makstakse talle endale (s.t kui tehingu teostajale) või kolmandale osapoolele (s.t kui kolmanda osapoole agendile).

a) Juhul, kui ettevõttele makstakse tasu kolmanda osapoole eest, siis ta:

i) mõõdab oma tulu talle jääva netosummana, s.t vahena boonuspunktidele jaotatud tasu ja boonuseid andvale kolmandale osapoolele makstava summa vahel; ja

ii) kajastab seda netosummat tuluna hetkel, mil kolmandal osapoolel tekib kohustus boonuseid anda ja õigus saada selle eest tasu. Need sündmused võivad toimuda samaaegselt boonuspunktide andmisega. Teisel juhul, kui klient saab valida, kas ta soovib boonust kätte saada kas ettevõttelt või kolmandalt osapoolelt, võivad need sündmused toimuda alles siis, kui klient valib boonuse kättesaamise kolmandalt osapoolelt.

b) Kui tasu makstakse ettevõttele, mõõdab ta boonuspunktidele jaotatud brutotasu oma tuluna ja kajastab tulu siis, kui ta on täitnud boonustega seotud kohustused.

9 Kui ükskõik, millisel ajahetkel boonuste andmisega seotud kohustuste täitmiseks vajalikud vältimatud kulutused ületavad eeldatavasti nende eest saadud või saadaolevat tasu (s.t esialgse müügi hetkel boonuspunktidele jaotatud tasu, mida pole veel tuluna kajastatud, pluss võimalik täiendav tasu, mida saadakse, kui klient lunastab oma boonuspunkte), on ettevõttel kahjulikud lepingud. Ettevõte kajastab ülejääki kohustisena vastavalt standardile IAS 37. Sellise kohustise kajastamise vajadus võib tekkida siis, kui boonuse andmisega kaasnevad eeldatavad kulutused tõusevad, näiteks kui ettevõte muudab oma ootusi lunastatavate boonuspunktide arvu suhtes.

▼M3

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

10 Ettevõte peab käesolevat tõlgendust rakendama majandusaastatele, mis algavad 1. juulil 2008 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud. Kui ettevõte rakendab tõlgendust perioodile, mis algab enne 1. juulit 2008, peab ta selle fakti avalikustama.

11 Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas standardiga IAS 8.

Lisa

Rakendusjuhend

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa

Boonuspunktide õiglase väärtuse mõõtmine

AG1 Vastavalt konsensuse paragrahvile 6 tuleb boonuspunktidele jaotatud tasu mõõta arvestades nende õiglast väärtust, s.t summas, mille eest saab boonuspunkte eraldi müüa. Juhul, kui õiglane väärtus ei ole otseselt mõõdetav, tuleb seda hinnata.

AG2 Ettevõte võib hinnata boonuspunktide õiglast väärtust võrreldes seda nende eest lunastatavate boonuste õiglase väärtusega. Selliste boonuste õiglast väärtust vähendatakse arvestades järgmist:

a) nendele klientidele, kes ei ole teeninud boonuspunkte esialgsel müügil, pakutavate boonuste õiglast väärtust; ja

b) klientide poolt eeldatavasti mittelunastatavate boonuspunktide osakaalu.

Kui kliendid saavad valida erinevate boonuste vahel, peegeldab boonuspunktide õiglane väärtus kõigi pakutavate boonuste õiglast väärtust, mida on kaalutud iga boonuse eeldatava valimissagedusega.

AG3 Mõnikord võivad ka muud hindamismeetodid olla kättesaadavad. Näiteks, kui boonuseid annab kolmas osapool ja ettevõte maksab kolmandale osapoolele iga tema poolt antava boonuspunkti eest, võib ta hinnata boonuspunktide õiglast väärtust võrreldes seda summaga, mida ta maksab kolmandale osapoolele, lisades sobiva kasumimarginaali. Konsensuse paragrahvi 6 nõuetele vastavate ja antud tingimustes kõige sobivamate hindamismeetodite valimisel ja rakendamisel on vajalik hinnangute andmine.

▼M4

IFRIC TÕLGENDUS 14

IAS 19 – Kindlaksmääratud hüvitise vara piirang, minimaalsed rahastamisnõuded ja nende koostoime

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 19 *Hüvitised töötajatele*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

TAUST

1 IAS 19 paragrahv 58 piirab kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise „majandusliku kasu nüüdisväärtusega, mis saadakse plaani tagasimaksetena või tulevaste plaani sissemaksete vähendustena" pluss kajastamata tulude ja kuludega. Küsimused on kerkinud selle kohta, millal tuleb tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi lugeda kättesaadavateks, eriti siis, kui eksisteerivad minimaalsed rahastamisnõuded.

2 Paljudes riikides on kehtestatud minimaalsed rahastamisnõuded, et paremini tagada töötajate hüvitiste plaani liikmetele antud lubadusi töösuhtejärgsete hüvitiste suhtes. Selliste nõuetega nähakse tavaliselt ette määratletud perioodil plaani tehtavate sissemaksete minimaalne summa või tase. Seetõttu võib minimaalne rahastamisnõue piirata (majandus)üksuse võimalusi vähendada tulevasi sissemakseid.

3 Lisaks võib kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise piirang muuta minimaalse rahastamisnõude kahjulikuks. Tavaliselt ei mõjutaks plaani sissemaksete tegemise nõue kindlaksmääratud hüvitise vara või kohustise mõõtmist. See on tingitud asjaolust, et sissemaksed muutuvad maksmise järgselt plaani varadeks ja seega on täiendav netokohustis null. Kuid minimaalne rahastamisnõue võib muutuda kohustiseks, kui nõutavad sissemaksed ei ole pärast nende maksmist (majandus)üksuse käsutuses.

▼M27

3A 2009. aasta novembris muutis Rahvusvaheline Raamatupidamisstandardite Nõukogu IFRIC 14, et kõrvaldada soovimatu tagajärg, mis tuleneb tulevaste sissemaksete ettemaksete käsitlusest teatud asjaolude korral, kui esineb minimaalne rahastamisnõue.

▼M4

RAKENDUSALA

4 Käesolev tõlgendus rakendub kõikidele töösuhtejärgsetele kindlaksmääratud hüvitistele ja teistele töötajate pikaajalistele kindlaksmääratud hüvitistele.

5 Käesoleva tõlgenduse tähenduses on minimaalsed rahastamisnõuded mis tahes nõuded töösuhtejärgsete või muude pikaajaliste kindlaksmääratud hüvitiste plaani rahastamiseks.

▼M4

PROBLEEM

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi probleeme:

a) Millal tagasimakseid või tulevaste sissemaksete vähendusi tuleb lugeda olemasolevateks vastavalt IAS 19 paragrahvile 58.

b) Kuidas minimaalne rahastamisnõue võiks mõjutada tulevaste sissemaksete vähenduste olemasolu.

c) Millal võiks minimaalne rahastamisnõue tekitada kohustise.

KONSENSUS

Tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu

7 (Majandus)üksus määrab tagasimakse või tulevaste sissemaksete vähenduse olemasolu kindlaks vastavalt plaani tingimustele ja plaani jurisdiktsioonis kehtivatele mis tahes seaduslikele nõuetele.

8 Majanduslik kasu, mis saadakse tagasimaksetena või tulevaste sissemaksete vähendustena, eksisteerib, kui (majandus)üksus saab seda kasutada teatud hetkel plaani kehtivusaja jooksul või kui plaani kohustised arveldatakse. Eelkõige võib selline majanduslik kasu olla olemas ka siis, kui see ei ole kasutatav vahetult bilansipäeval.

9 Saadaolev majanduslik kasu ei sõltu sellest, kuidas (majandus)üksus kavatseb ülejääki kasutada. (Majandus)üksus määrab kindlaks maksimaalse majandusliku kasu, mis saadakse tagasimaksetest, tulevaste sissemaksete vähendustest või mõlema kombinatsioonist. (Majandus)üksus ei kajasta tagasimaksete ja tulevaste sissemaksete vähenduste kombinatsioonist saadavat majanduslikku kasu, mis põhineb üksteist välistavatel eeldustel.

10 Vastavalt IAS 1-le avalikustab (majandus)üksus informatsiooni peamiste hindamisebakindluse allikate kohta bilansipäeval, millega kaasnev oluline risk võib põhjustada olulisi varade ja kohustiste bilansiliste (jääk)maksumuste korrigeerimisi. See võib hõlmata olemasoleva ülejäägi kasutamise võimalike piirangute avalikustamist või saadava majandusliku kasu summa kindlaksmääramiseks kasutatud aluse avalikustamist.

Majanduslik kasu tagasimaksena

Õigus tagasimaksele

11 Tagasimakse on (majandus)üksuse jaoks olemas ainult siis, kui (majandus)üksusel on tingimusteta õigus tagasimaksele:

a) plaani kehtivusaja jooksul, eeldamata, et plaani kohustised tuleb tagasimakse saamiseks arveldada (nt mõnedes jurisdiktsioonides võib (majandus)üksusel olla õigus tagasimaksele plaani kehtivusaja jooksul, olenemata sellest, kas plaani kohustised on arveldatud); või

b) plaani kohustiste järk-järgulisel arveldamisel aja jooksul, kuni kõik liikmed on plaanist väljunud; või

▼M4

c) plaani kohustiste arveldamisel täielikult ühekorraga (s.o plaani lõpetamisena).

Tingimusteta õigus tagasimaksele võib eksisteerida olenemata plaani rahastamistasemest bilansipäeval.

12 Kui (majandus)üksuse õigus ülejäägi tagasimaksele sõltub tema kontrollile täielikult mittealluva ühe või mitme ebakindla tulevase sündmuse esinemisest või mitteesinemisest, siis (majandus)üksusel ei ole tingimusteta õigust ja ta ei kajasta vara.

13 (Majandus)üksus mõõdab tagasimaksena saadavat majanduslikku kasu ülejäägi summana bilansipäeval (mis on plaani varade õiglane väärtus, millest on maha arvatud kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse nüüdisväärtus), mida (majandus)üksusel on õigus saada tagasimaksena, millest on maha arvatud kaasnevad kulud. Kui näiteks tagasimaksele kohaldataks muud maksu peale tulumaksu, mõõdab (majandus)üksus tagasimakse summat pärast maksu.

14 Saadava tagasimakse summa mõõtmisel plaani lõpetamise korral (paragrahvi 11 punkt c) võtab (majandus)üksus arvesse kulud plaani kohustiste arveldamiseks ja tehtavad plaani väljamaksed. Näiteks (majandus)üksus arvestab maha teenustasud, kui neid makstakse plaanist, mitte (majandus)üksuse poolt, ja mis tahes kindlustusmakse kulud, mis võivad olla nõutavad tagamaks kohustist.

15 Kui tagasimakse summa määratakse ülejäägi täissumma või selle osana kindlaks, mitte fikseeritud summana, ei tee (majandus)üksus raha ajaväärtuse korrigeerimisi isegi juhul, kui tagasimakse on realiseeritav ainult mingil kuupäeval tulevikus.

Majanduslik kasu sissemakse vähendusena

▼M27

16 Kui tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete puhul puudub minimaalne rahastamisnõue, siis tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu on

a) (kehtetu)

b) (majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus iga perioodi kohta plaani eeldatava eluea või (majandus)üksuse eeldatava eluea jooksul, olenevalt kumb on lühem. (Majandus)üksusel esinev tulevase tööalase teenistuse kulutus ei sisalda töötajate poolt kantavad summasid.

17 (Majandus)üksus määrab tulevase tööalase teenistuse kulutused kindlaks, kasutades eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Seetõttu (majandus)üksus eeldab, et plaan ei näe ette ühtegi hüvitiste muutust tulevikus enne plaani muutmist ja eeldab stabiilset tööjõudu tulevikus, välja arvatud juhul, kui (majandus)üksus on aruandeperioodi lõpul siduvalt väljendanud plaaniga kaetud töötajate arvu vähendamist. Viimasel juhul hõlmab eeldus töötajate arvu vähendamist tulevikus.

▼M27

Minimaalse rahastamisnõude mõju tulevaste sissemaksete vähendusena saadavale majanduslikule kasule

18 (Majandus)üksus analüüsib minimaalset rahastamisnõuet antud kuupäeval sissemaksete puhul, mis peavad katma a) eksisteeriva puudujäägi varasema tööalase teenistuse osas minimaalse rahastamise alusel ja b) tulevase tööalase teenistuse.

▼M4

19 Sissemaksed, mis katavad eksisteerivat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste puhul, ei mõjuta tulevasi sissemakseid tulevaste teenuste eest. Need võivad tekitada kohustise vastavalt paragrahvidele 23–26.

▼M27

20 Kui on olemas minimaalne rahastamisnõue tulevase tööalase teenistusega seotud sissemaksete suhtes, siis on tulevaste sissemaksete vähendusena saadav majanduslik kasu alljärgneva summa:

a) iga summa, mis vähendab tulevase minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, sest (majandus)üksus tegi ettemakse (st maksis rahasumma enne, kui temalt seda nõuti); ja

b) hinnanguline tulevase tööalase teenistuse kulutus igal perioodil vastavalt paragrahvidele 16 ja 17, millest on maha arvatud hinnangulise minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed, mis oleksid nõutavad tulevase tööalase teenistuse eest neil perioodidel juhul, kui ei oleks tehtud punktis a kirjeldatud ettemakset.

21 (Majandus) üksus hindab tulevasi minimaalse rahastamisnõude kohaseid sissemakseid tulevase tööalase teenistuse eest, võttes arvesse minimaalse rahastamise alusel kindlaksmääratud eksisteeriva ülejäägi mõju, kuid jättes arvesse võtmata paragrahvi 20 punktis a kirjeldatud ettemakse. (Majandus)üksus kasutab eeldusi, mis on kooskõlas minimaalse rahastamisalusega, ning selle alusega mittemääratletud tegurite puhul eeldusi, mis on kooskõlas kindlaksmääratud hüvitiste kohustuse kindlakstegemiseks kasutatavate eeldustega ja aruandeperioodi lõpul eksisteeriva olukorraga vastavalt IAS 19-le. Hinnang hõlmab kõiki muudatusi, mis tulenevad eeldatavasti sellest, et (majandus)üksus maksab minimaalseid sissemakseid nende tähtajal. Hinnang ei hõlma siiski selliste minimaalse rahastamisaluse tingimuste eeldatavate muudatuste mõju, mis ei ole olulises osas vastu võetud või lepingupõhiselt kokku lepitud aruandeperioodi lõpus.

22 Kui (majandus) üksus määrab kindlaks paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa juhul, kui minimaalse rahastamisnõude kohased sissemaksed tulevase tööalase teenistuse eest ületavad IAS 19 järgset tulevase tööalase teenistuse kulutust igal konkreetsel perioodil, siis vähendab see ülejääk tulevaste sissemaksete vähendusena saadava majandusliku kasu summat. Paragrahvi 20 punktis b kirjeldatud summa ei või siiski kunagi olla väiksem kui null.

▼M4

Kui minimaalne rahastamisnõue võib tekitada kohustise

23 Kui (majandus)üksus on minimaalse rahastamisnõude kohaselt kohustatud teostama sissemakseid, et katta olemasolevat puudujääki minimaalse rahastamise alusel juba saadud teenuste suhtes, siis määrab (majandus)üksus kindlaks, kas makstavad sissemaksed on kasutatavad tagasimaksena või tulevaste sissemaksete vähendusena pärast nende maksmist plaani.

▼M4

24 Ulatuses, mil makstavad sissemaksed ei ole saadaval pärast nende maksmist plaani, kajastab (majandus)üksus kohustist kohustuse tekkimisel. Kohustis vähendab kindlaksmääratud hüvitise vara või suurendab kindlaksmääratud hüvitise kohustist nii, et IAS 19 paragrahvi 58 rakendamisel sissemaksete tegemise korral ei teki ei tulu ega kulu.

25 (Majandus)üksus rakendab IAS 19 paragrahvi 58A enne kohustise tuletamist vastavalt paragrahvile 24.

26 Kohustist minimaalse rahastamisnõude suhtes ja selle kohustise iga edaspidist ümberhindlust kajastatakse viivitamata kooskõlas (majandus)üksuses kasutatavate meetoditega kajastamaks IAS 19 paragrahvis 58 toodud kindlaksmääratud hüvitise vara mõõtmise piirangu mõju. Eelkõige:

a) (Majandus)üksus, mis kajastab paragrahvis 58 toodud piirangu mõju kasumi või kahjumina vastavalt IAS 19 paragrahvi 61 punktile g, kajastab korrigeerimist viivitamata kasumiaruandes.

b) (Majandus)üksus, mis kajastab paragrahvis 58 toodud piirangu mõju ►M5 muus koondtulus ◄ vastavalt IAS 19 paragrahvile 93C, kajastab korrigeerimist viivitamata ►M5 muus koondtulus ◄.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

27 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2008 või hiljem. Varasem rakendamine on lubatud.

▼M5

27A IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 26. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼M27

27B *Minimaalse rahastamisnõude järgsete ettemaksetega* lisati paragrahv 3A ning muudeti paragrahvid 16–18 ja 20–22. (Majandus) üksus rakendab neid muudatusi 1. jaanuaril 2011 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab muudatusi varasema perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M4

ÜLEMINEK

28 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust esimestes finantsaruannetes esitatud perioodi algusest millele tõlgendus rakendub. (Majandus)üksus kajastab käesoleva tõlgenduse rakendamisest tulenevat mis tahes esialgset korrigeerimist jaotamata kasumis selle perioodi alguses.

▼M27

29 (Majandus) üksus rakendab paragrahvides 3A, 16–18 ja 20–22 toodud muudatusi alates esimestes finantsaruannetes, milles (majandus) üksus rakendab käesolevat tõlgendust, esitatud varaseima võrreldava perioodi algusest. Kui (majandus)üksus on eelnevalt rakendanud käesolevat tõlgendust enne muudatuste rakendamist, kajastab ta muudatuste rakendamisest tuleneva korrigeerimise jaotamata kasumis esitatud varaseima võrreldava perioodi alguses.

▼**M13**

TÕLGENDUS IFRIC 15

Kinnisvara ehituslepingud

VIITED

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 11 *Ehituslepingud*

— IAS 18 (*Müügi)tulu*

— IAS 37 *Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad*

— IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*

— IFRIC 13 *Kliendilojaalsuse programmid*

TAUST

1 Kinnisvarasektoris võivad (majandus)üksused, kes tegelevad kinnisvaraobjektide ehitamisega ise või alltöövõtjate kaudu, sõlmida enne ehitustegevuse lõpetamist ühe või mitme ostjaga lepingud. Sellised lepingud esinevad erinevates vormides.

2 Näiteks võivad eluasemete ehitamisega tegelevad (majandus)üksused turustada üksikuid ühikuid (kortereid või maju) plaaniväliselt, s.t ajal, mil kestab ehitustegevus või isegi enne selle alustamist. Iga ostja sõlmib (majandus)üksusega lepingu, mille alusel omandatakse kindlaksmääratud ühik, kui see on kasutusvalmis. Tavaliselt tasub ostja (majandus)üksusele ettemaksu, mis on tagastatav ainult siis, kui (majandus)üksus ei suuda valminud ühikut lepingutingimuste kohaselt üle anda. Ostuhinna jääk tasutakse üldiselt (majandus)üksusele ainult lepingutingimuste täitmisel, kui ostja saab ühiku enda omandisse.

3 (Majandus)üksused, kes tegelevad kaubanduslike või tööstuslike kinnisvaraobjektide ehitamisega, võivad sõlmida lepingu ainsa ostjaga. Ostjalt võidakse nõuda valmidusastmelist tasumist esialgse lepingu ja lepingujärgse valmimise vahelisel ajal. Ehitustegevus võib toimuda ostjale kuuluval või tema poolt renditaval maa-alal enne ehitustegevuse alustamist.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse selliste (majandus)üksuste tulu ja seotud kulutuste arvestamisel, kes tegelevad kinnisvaraobjektide ehitamisega ise või alltöövõtjate kaudu.

5 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvad lepingud on kinnisvara ehituslepingud. Lisaks kinnisvara ehitamisele võivad sellised lepingud hõlmata ka muude kaupade või teenuse pakkumist.

KÜSIMUSED

6 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse kahte küsimust:

a) Kas leping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse?

b) Millal peaks kinnisvara ehitamisest saadavat tulu kajastama?

▼M13

KONSENSUS

7 Alljärgnev arutelu eeldab, et (majandus)üksus on eelnevalt analüüsinud kinnisvara ehituslepingut ja kõiki sellega seotud lepinguid ning jõudnud järeldusele, et tal ei säili juhtimisvastutus, mis tavaliselt seondub omandiõigusega, ega efektiivne kontroll valmisehitatud kinnisvaraobjekti üle ulatuses, mis välistaks osa või kogu tasu kajastamise tuluna. Kui osa saadud tasust ei ole võimalik tuluna kajastada, puudutab alljärgnev arutelu ainult lepingu seda osa, mille suhtes tulu kajastatakse.

8 Üksiku lepingu raames võib (majandus)üksus lisaks kinnisvaraobjekti ehitamisele võtta endale kohustuse kaupade või teenuste pakkumiseks (nt maa müük või kinnisvara haldusteenused). Sellist lepingut võib kooskõlas IAS 18 paragrahviga 13 jagada eraldi kindlakstehtavateks komponentideks, k.a kinnisvara ehituskomponendiks. Kogu lepingust saadud või saadaoleva tasu õiglane väärtus jaotatakse igale komponendile. Eraldiseisvate komponentide kindlaks tegemisel rakendab (majandus)üksus käesoleva tõlgenduse paragrahve 10–12 kinnisvara ehituskomponendi suhtes, et määrata kindlaks, kas nimetatud komponent kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse. IAS 11 segmentideks jaotamise kriteeriumeid rakendatakse iga ehituslepinguna määratletud lepingu komponendi suhtes.

9 Alljärgnev arutelu puudutab kinnisvara ehituslepingut, kuid see kehtib samuti muid komponente sisaldava lepingu raames kindlaks tehtud kinnisvara ehituskomponendi kohta.

Kindlaksmääramine, kas leping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse

10 Selle kindlaksmääramine, kas kinnisvara ehitusleping kuulub IAS 11 või IAS 18 rakendusalasse sõltub lepingutingimustest ning kõikidest seotud faktidest ja tingimustest. Selline kindlaksmääramine nõuab hinnangute andmist iga lepingu kohta.

11 IAS 11 rakendatakse siis, kui leping vastab IAS 11 paragrahvis 3 sätestatud ehituslepingu mõistele: „leping, mis on spetsiaalselt sõlmitud teatud vara või … varade kogumi rajamiseks”. Kinnisvara ehitusleping vastab ehituslepingu mõistele, kui ostja suudab määratleda kinnisvaraobjekti kujunduse peamisi struktuurielemente enne ehitustegevuse alustamist ja/või suudab määratleda peamisi struktuurimuutusi ehitustegevuse ajal (vaatamata sellele, kas ta kasutab seda võimalust või mitte). IAS 11 rakendatavuse korral sisaldab ehitusleping kõiki teenuste osutamise lepinguid või komponente, mis on otseselt seotud kinnisvara ehitamisega kooskõlas IAS 11 paragrahvi 5 punktiga a ja IAS 18 paragrahviga 4.

12 Seevastu, kinnisvara ehitusleping, mille puhul on ostjatel ainult piiratud võime mõjutada kinnisvara kujundust, nt valida kujundus (majandus)üksuse poolt määratletud valikuvõimaluste hulgast või ainult põhikujunduse väiksemad muudatused, on IAS 18 rakendusalasse kuuluv kauba müügileping.

Kinnisvara ehitamisest saadava tulu arvestus

Leping on ehitusleping

13 Kui leping kuulub IAS 11 rakendusalasse ja selle tulemust saab usaldusväärselt hinnata, kajastab (majandus)üksus tulu lähtuvalt lepingulise tegevuse valmidusastmest kooskõlas IAS 11-ga.

▼**M13**

14 Leping ei pruugi vastata ehituslepingu mõistele ja seega kuuluda IAS 18 rakendusalasse. Sellisel juhul määrab (majandus)üksus kindlaks selle, kas on tegemist teenuste osutamise lepingu või kauba müügilepinguga.

Leping on teenuste osutamise leping

15 Kui (majandus)üksus ei ole kohustatud omandama ja tarnima ehitusmaterjale, võib leping olla üksnes teenuste osutamise leping kooskõlas IAS 18-ga. Sellisel juhul, kui on täidetud IAS 18 paragrahvi 20 kriteeriumid, nõutakse IAS 18-ga, et tehingu tulu kajastataks lähtuvalt tehingu valmidusastmest kasutades valmidusastme meetodit. Tulu ja seotud kulutuste kajastamiseks rakendatakse sellise tehingu puhul tavaliselt IAS 11 nõudeid (IAS 18 paragrahv 21).

Leping on kauba müügileping

16 Kui (majandus)üksus on kohustatud koos ehitusmaterjalidega osutama teenuseid, et täita oma lepingulist kohust anda ostjale üle kinnisvaraobjekt, on leping kauba müügileping ja kehtivad IAS 18 paragrahvis 14 sätestatud tulu kajastamise kriteeriumid.

17 (Majandus)üksus võib anda ostjale üle kontrolli ja poolelioleva töö omandiga seotud olulised riskid ja hüved selle hetkeolukorras ehitustegevuse käigus. Sellisel juhul, kui on järjepidevalt täidetud kõik IAS 18 paragrahvi 14 tingimused ehitustegevuse käigus, kajastab (majandus)üksus tulu lähtuvalt valmidusastmest kasutades valmidusastme meetodit. IAS 11 nõuded on üldiselt rakendatavad sellise tehingu tulu ja seotud kulutuste kajastamiseks.

18 (Majandus)üksus võib anda ostjale üle kinnisvara omandiõigusega seotud kontrolli ning olulised riskid ja hüved tervikuna ühelainsal ajahetkel (nt valmimisel, üleandmisel või pärast seda). Sellisel juhul kajastab (majandus)üksus tulu ainult siis, kui kõik IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumid on täidetud.

19 Kui (majandus)üksus on kohustatud teostama edasisi töid ostjale juba üleantud kinnisvaraobjekti puhul, kajastab ta kohustist ja kulutust kooskõlas IAS 18 paragrahvi 19-ga. Kohustist mõõdetakse kooskõlas IAS 37-ga. Kui (majandus)üksus on kohustatud üle andma lisakaupu või -teenuseid, mis on ostjale juba üleantud kinnisvaraobjektist eraldi kindlaks tehtavad, oleks ta kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8 allesjäänud kaubad või teenused kindlaks teinud müügi eraldi komponendina.

Avalikustatav teave

20 Kui (majandus)üksus kajastab tulu kasutades valmidusastme meetodit selliste lepingute puhul, mis vastavad järjepidevalt kõigile IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumitele ehitustegevuse käigus (vt tõlgenduse paragrahv 17), avalikustab ta:

a) selle, kuidas ta määrab kindlaks, millised lepingud vastavad järjepidevalt kõigile IAS 18 paragrahvi 14 kriteeriumitele ehitustegevuse käigus;

b) sellistest lepingutest tekkinud tulusumma perioodi jooksul; ja

c) pooleliolevate lepingute valmidusastme kindlaksmääramiseks kasutatavad meetodid.

▼**M13**

21 Paragrahvis 20 kirjeldatud lepingute puhul, mis on aruandluskuupäeval pooleliolevad, avalikustab (majandus)üksus veel lisaks:

a) tehtud kulutuste ja kajastatud kasumite (miinus kajastatud kahjumid) summa; ja

b) saadud ettemaksete kogusumma.

IAS 18 LISA MUUDATUSED

22–23 [Muudatus ei ole rakendatav tühjade, nummerdatud standardite suhtes]

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

24 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. jaanuaril 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab tõlgendust enne 1. jaanuari 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

25 Arvestusmeetodi muutusi arvestatakse tagasiulatuvalt kooskõlas IAS 8-ga.

▼M10

TÕLGENDUS IFRIC 16

Netoinvesteeringu riskimaandamine välismaises äriüksuses

VIITED

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 21 *Valuutakursside muutuste mõjud*

— IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*

TAUST

1 Paljudel aruandvatel (majandus)üksustel on investeeringuid välismaistes äriüksustes (mis on määratletud IAS 21 paragrahvis 8). Sellisteks välismaisteks äriüksusteks võivad olla tütarettevõtted, sidusettevõtted, ühisettevõtmised või filiaalid. IAS 21-s nõutakse, et (majandus)üksus määraks iga oma välismaise äriüksuse arvestusvaluuta selle äriüksuse esmase majanduskeskkonna valuutana. Välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisel esitusvaluutasse on (majandus)üksus kohustatud kajastama valuutakursi vahesid muus koondkasumis seni, kuni ta võõrandab välismaise äriüksuse.

2 Riskimaandamisinstrumentide arvestust välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes rakendatakse ainult siis, kui selle välismaise äriüksuse netovarad on kajastatud finantsaruannetes. ([1]) Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariski suhtes maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem.

3 IAS 39-s nõutakse nõuetele vastava maandatava alusinstrumendi ja nõuetele vastavate riskimaandamisinstrumentide määratlemist riskimaandamisinstrumentide arvestuses. Kui netoinvesteeringute riskimaandamise korral on olemas määratletud riskimaandamissuhe, kajastatakse kasum või kahjum riskimaandamisinstrumendist, mis on määratud kindlaks kui netoinvesteeringu efektiivne riskimaandamisinstrument, muus koondkasumis ja see on arvestatud koos välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega.

4 Paljude välismaiste äriüksustega (majandus)üksus võib olla avatud mitmetele välisvaluutariskidele. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas teha kindlaks välisvaluutariskid, mis vastavad maandatud riski kriteeriumitele välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu maandamisel.

5 IAS 39-s lubatakse (majandus)üksusel määratleda kas tuletisinstrumendist või mittetuletisinstrumendist finantsinstrumenti (või tuletisinstrumentidest ja mittetuletisinstrumentidest finantsinstrumentide kombinatsiooni) riskimaandamisinstrumentidena välisvaluutariski suhtes. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, millal võib kontsernisiseselt lugeda riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele vastavateks riskimaandamisinstrumente, mida kasutatakse välismaisesse äriüksusesse tehtava netoinvesteeringu riskimaandamiseks.

([1]) See puudutab konsolideeritud finantsaruandeid, finantsaruandeid, milles investeeringuid arvestatakse kapitaliosaluse meetodit kasutades, finantsaruandeid, milles ühisettevõtjate osalused ühisettevõtmistes konsolideeritakse proportsionaalselt (vastavalt muudatusele, mis on välja pakutud ED 9-*s Ühised kokkulepped*, mis on avaldatud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu poolt 2007. aasta septembris) ja finantsaruandeid, mis sisaldavad filiaale.

▼**M10**

6 IAS 21-s ja IAS 39-s nõutakse, et emaettevõtte poolt välismaise äriüksuse võõrandamisel liigitataks ümberliigitamiskannetena omakapitalist kasumiaruandesse ümber muus koondkasumis kajastatud kumulatiivsed summad, mis on seotud nii välismaise äriüksuse tulemuste ja finantsseisundi ümberarvestamisest tulenevate valuutakursi vahedega kui ka kasumi või kahjumiga netoinvesteeringu efektiivse riskimaandajana kindlaksmääratud riskimaandamisinstrumendilt. Käesolevas tõlgenduses antakse juhiseid selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks määrama kindlaks omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad nii riskimaandamisinstrumendi kui ka maandatava alusinstrumendi või -tehingu puhul.

RAKENDUSALA

7 Käesolevat tõlgendust rakendatakse (majandus)üksuse suhtes, mis maandab välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringutest tulenevat välisvaluutariski ja soovib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse tingimustele kooskõlas IAS 39-ga. Viitamise hõlbustamiseks nimetatakse käesolevas tõlgenduses sellist (majandus)üksust emaettevõtteks ja välismaiste äriüksuste netovarasid sisaldavaid finantsaruandeid konsolideeritud finantsaruanneteks. Kõik viited emaettevõttele kehtivad samamoodi ka (majandus)üksuse suhtes, millel on netoinvesteeringuid välismaises (majandus)üksuses, mis on ühisettevõtmine, sidusettevõte või filiaal.

8 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult välismaistesse äriüksustesse tehtud netoinvesteeringute riskimaandamise suhtes; seda ei tohi rakendada analoogia põhjal teist liiki riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhtes.

KÜSIMUSED

9 Välismaistesse äriüksustesse tehtud investeeringuid võidakse omada otse emaettevõtte kaudu või kaudselt selle tütarettevõtte või tütarettevõtete kaudu. Käesolevas tõlgenduses käsitletavad küsimused on:

a) *maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet:*

i) kas emaettevõte võib määratleda maandatava riskina ainult valuutakursi vahesid, mis tulenevad emaettevõtte ja selle välismaise äriüksuse arvestusvaluutade vahelisest erinevusest või kas ta võib määratleda maandatava riskina ka emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannete esitusvaluuta ja välismaise äriüksuse arvestusvaluuta vahelisest erinevusest tulenevaid valuutakursi vahesid;

ii) kui emaettevõte omab välismaist äriüksust kaudselt, siis kas maandatav risk võib sisaldada ainult välismaise äriüksuse ja selle vahetu emaettevõtte arvestusvaluutade erinevustest tulenevaid valuutakursi vahesid või kas maandatav risk võib sisaldada ka välismaise äriüksuse ja selle vahepealse või lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutade vahelisi valuutakursi vahesid (s.t kas see asjaolu, et välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, mõjutab majanduslikku riski lõplikku kontrolli omava emaettevõtte suhtes).

▼**M10**

b) *kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada:*

i) kas kriteeriumitele vastavat riskimaandamisinstrumentide arvestuse suhet võib tuvastada ainult siis, kui oma netoinvesteeringut maandav (majandus)üksus on riskimaandamisinstrumendi osapool või kas kontserni kuuluv mis tahes (majandus)üksus võib omada riskimaandamisinstrumenti olenemata oma arvestusvaluutast;

ii) kas riskimaandamisinstrumendi (mis on või ei ole tuletisinstrument) olemus või konsolideerimismeetod mõjutab riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

c) *milliseid summasid tuleks liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse ümberliigituskannetena välismaise äriüksuse võõrandamise korral:*

i) kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, millised summad emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservist tuleb riskimaandamisinstrumendi ja selle välismaise äriüksuse suhtes liigitada omakapitalist ümber kasumiaruandesse emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes;

ii) kas konsolideerimismeetod mõjutab omakapitalist kasumiaruandesse ümberliigitatavate summade kindlaksmääramist.

KONSENSUS

Maandatava riski olemus ja sellise maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille suhtes võib määratleda riskimaandamissuhet

10 Riskimaandamisinstrumentide arvestust võib rakendada ainult välisvaluuta vahedele, mis esinevad välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja emaettevõtte arvestusvaluuta vahel.

11 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tuleneva välisvaluutariskide maandamisel võib maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes kajastatud välismaise äriüksuse netovarade bilansilise (jääk)maksumusega või sellest väiksem. Välismaise äriüksuse netovarade, mida võib emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna, bilansiline (jääk)maksumus sõltub sellest, kas välismaise äriüksuse mingi madalamatasemeline emaettevõte on rakendanud riskimaandamisinstrumentide arvestust selle välismaise äriüksuse kõikide või osade netovarade suhtes ja seda arvestust on peetud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

12 Maandatavat riski võib määratleda välisvaluutariskina, mis tekib välismaise äriüksuse arvestusvaluuta ja selle välismaise äriüksuse mis tahes emaettevõtte (vahetu, vahepealne või lõplikku kontrolli omav emaettevõte) arvestusvaluuta vahel. Asjaolu, et netoinvesteeringut omatakse vahepealse emaettevõtte kaudu, ei mõjuta välisvaluutariskist tuleneva majandusliku riski olemust lõpliku emaettevõtte jaoks.

▼M10

13 Välismaisesse äriüksusse tehtud netoinvesteeringust tulenev avatus välisvaluutariskile võib vastata riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele ainult ühes konsolideeritud finantsaruandes. Seega kui välismaise äriüksuse samasid netovarasid maandab sama riski suhtes mitu kontserni kuuluvat emaettevõtet (näiteks nii otsene kui ka kaudne emaettevõte), vastab ainult üks riskimaandamissuhe riskimaandamisinstrumentide arvestuse kriteeriumitele lõpliku emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Ühe emaettevõtte poolt oma konsolideeritud finantsaruannetes määratletud riskimaandamissuhte arvestust ei pea pidama mingi teine kõrgematasemeline emaettevõte. Kui aga kõrgematasemeline emaettevõte ei pea sellist arvestust, tuleb madalamatasemelise emaettevõtte poolt rakendatud riskimaandamisinstrumentide arvestus tühistada enne kõrgematasemelise emaettevõtte poolse riskimaandamisinstrumentide arvestuse kajastamist.

Kes võib omada riskimaandamisinstrumente

▼M22

14 Tuletis- või mittetuletisinstrumenti (või tuletisinstrumentide ja mittetuletisinstrumentide kombinatsiooni) võib määratleda riskimaandamisinstrumendina välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu riskimaandamisel. Riskimaandamisinstrumente võivad omada kontserni kuuluv või kuuluvad (majandus)-üksus või (majandus)-üksused seni, kuni on täidetud IAS 39 lõikes 88 toodud määratlemise, dokumenteerimise ja efektiisuse nõuded, mis on seotud netoinvesteeringu riskimaandamisega. Eraldi peab olema selgelt dokumenteeritud kontserni riskimaandamisstrateegia seoses erinevate võimalusega instrumentide hoidmiseks kontserni erinevatel tasemetel.

▼M10

15 Efektiivsuse hindamise eesmärgil arvutatakse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutus välisvaluutariski suhtes lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast, mille suhtes maandatavat riski mõõdetakse, kooskõlas riskimaandamisinstrumentide arvestuse dokumentatsiooniga. Sõltuvalt sellest, kus riskimaandamisinstrumenti omatakse, võib riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastada väärtuse muutuse kogusummat kasumiaruandes või muus koondkasumis või mõlemas. Kuid efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutust kajastatakse kasumiaruandes või muus koondkasumis. Riskimaandamisinstrumentide arvestuses kajastatakse muutuse kogu efektiivset osa muus koondkasumis. Efektiivsuse hindamist ei mõjuta see, kas riskimaandamisinstrument on tuletis- või mittetuletisinstrument, ega ka konsolideerimismeetod.

Riskimaandatud välismaise äriüksuse võõrandamine

16 Kui võõrandatakse riskimaandatud välismaine äriüksus, siis on selleks summaks, mille kindlakstegemist nõutakse IAS 39 paragrahvis 102, riskimaandamisinstrumendi suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservist ümberliigitamiskandena kasumiaruandesse ümberliigitatud summa emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. See summa on sellisest riskimaandamisinstrumendist tulenev kumulatiivne kasum või kahjum, mis määratleti efektiivse riskimaandamisinstrumendina.

17 Emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservist kasumiaruandesse ümberliigitatud summa kõnealusesse välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu suhtes kooskõlas IAS 21 paragrahviga 48 on see summa, mis sisaldub emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis kõnealuse välismaise äriüksuse

▼M10

suhtes. Lõplikku kontrolli omava emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes ei mõjuta konsolideerimismeetod kõikide välismaiste äriüksuste suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud kogu netosummat. Kuid see, kas lõplikku kontrolli omav emaettevõte kasutab konsolideerimise otse- või astmelist meetodit, ([1]) võib mõjutada konkreetse välismaise äriüksuse suhtes välisvaluuta ümberarvestusreservis kajastatud summat. Konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine võib tingida riskimaandamise efektiivsuse kindlaksmääramiseks kasutatud summast erineva summa ümberliigitamise kasumiaruandesse. Selle erinevuse võib kõrvaldada määrates kindlaks kõnealuse välismaise äriüksusega seotud summa, mis oleks saadud konsolideerimise otsemeetodi kasutamise korral. Sellise korrigeerimise tegemine ei ole nõutav IAS 21-ga. Kuid valitud arvestusmeetodit tuleb järgida järjepidevalt kõikide netoinvesteeringute puhul.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

▼M22

18 (Majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. oktoobril 2008 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. (Majandus)-üksus rakendab 2009. aasta aprillis väljaantud *IFRSide edasiarendustega* tehtud paragrahvi 14 muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Mõlema varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)-üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. oktoobrit 2008 algava perioodi suhtes või paragrahvi 14 muudatust enne 1. juulit 2009, avalikustab ta selle asjaolu.

▼M10

ÜLEMINEK

19 IAS 8-s sätestatakse, kuidas (majandus)üksus rakendab tõlgenduse esmasest rakendamisest tulenevat arvestusmeetodi muudatust. (Majandus)üksus ei ole kohustatud järgima neid nõudeid tõlgenduse esmakordsel rakendamisel. Kui (majandus)üksus on määratlenud riskimaandamisinstrumendi netoinvesteeringu riskimaandajana, kuid riskimaandamine ei vasta käesolevas tõlgenduses toodud riskimaandamisinstrumentide arvestuse tingimustele, rakendab (majandus)üksus IAS 39 sellise riskimaandamisinstrumentide arvestuse lõpetamiseks edasiulatuvalt.

Lisa

Rakendusjuhis

Käesolev lisa on tõlgenduse lahutamatu osa.

AG1 Käesolevas lisas kirjeldatakse tõlgenduse rakendamist kasutades allpool toodud grupi struktuuri. Kõikidel juhtudel testitakse kirjeldatud riskimaandamissuhet efektiivsuse suhtes kooskõlas IAS 39-ga, kuigi seda testimist ei käsitleta käesolevas lisas. Lõplikuks emaettevõtteks olev emaettevõte esitab oma konsolideeritud finantsaruanded arvestusvaluutas euro (EUR). Iga tütarettevõte on täielikult omatud.

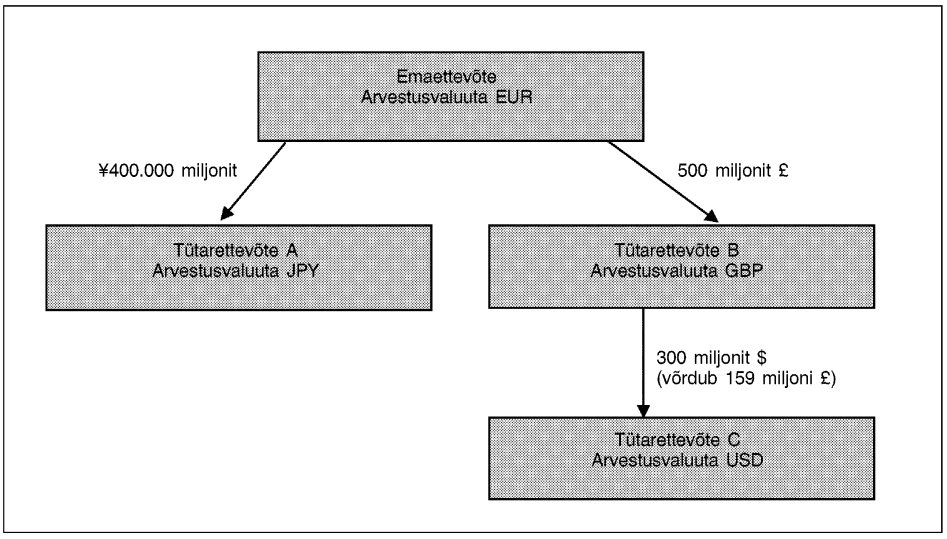
([1]) Otsemeetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded otse ümber lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutasse. Astmeline meetod on konsolideerimismeetod, mille puhul arvestatakse välismaise äriüksuse finantsaruanded kõigepealt ümber vahepealse emaettevõtte (vahepealsete emaettevõtete) arvestusvaluutasse ja seejärel arvestatakse lõplikku kontrolli omava emaettevõtte arvestusvaluutasse (või esitusvaluutasse, kui see on erinev).

▼M10

Emaettevõtte 500 miljoni naelsterlingi suurune netoinvesteering tütarettevõttes B (arvestusvaluuta naelsterling (GBP)) sisaldab 159 miljonit naelsterlingit, mis vastab tütarettevõtte B 300 miljoni USA dollari suurusele netoinvesteeringule tütarettevõttes C (arvestusvaluuta USA dollarid (USD)). Teisisõnu, tütarettevõtte B netovarad, arvestamata tema investeeringut tütarettevõttes C, on 341 miljonit naelsterlingit.

Maandatava riski olemus, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG2 Emaettevõte võib maandada oma netoinvesteeringu tütarettevõtetes A, B ja C nende vastavate arvestusvaluutade (Jaapani jeen (JPY), naelsterling ja USA dollar) ja euro vahelise valuutakursiriski suhtes. Lisaks võib emaettevõtte maandada tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C arvestusvaluutade USD/GBP vahelise valuutakursiriski. Tütarettevõte B võib oma konsolideeritud finantsaruannetes maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu nende vastavate arvestusvaluutade, s.o USA dollari ja naelsterlingi, vahelise valuutakursiriski suhtes. Järgmistes näidetes on määratletud risk hetke valuutakursirisk, sest riskimaandamisinstrumendid ei ole tuletisinstrumendid. Kui riskimaandamisinstrumendid oleksid forvardlepingud, saaks emaettevõtte määratleda forvardi valuutakursiriski.



Maandatava alusinstrumendi või -tehingu summa, mille puhul võib määratleda riskimaandamissuhet (paragrahvid 10–13)

AG3 Emaettevõte soovib maandada oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenevat valuutakursiriski. Oletagem, et tütarettevõttel A on sõltumatult osapoolelt saadud laen summas 300 miljonit USA dollarit. Tütarettevõtte A netovarad aruandeperioodi alguses on 400.000 miljonit Jaapani jeeni, sealhulgas sõltumatult osapoolelt laekunud laen summas 300 miljonit USA dollarit.

▼**M10**

AG4 Maandatav alusinstrument või -tehing võib olla netovarade summa, mis on võrdne emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu bilansilise (jääk)maksumusega (300 miljonit USA dollarit) tema konsolideeritud finantsaruannetes või sellest väiksem. Oma konsolideeritud finantsaruannetes saab emaettevõte tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu määratleda riskimaandamisinstrumendina EUR/USD hetke valuutakursiriski suhtes, mis on seotud tema netoinvesteeringuga tütarettevõtte C netovarasse summas 300 miljonit USA dollarit. Sellisel juhul sisalduvad nii EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, kui ka EUR/USD valuutakursi vahe, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest netoinvesteeringust tütarettevõttes C, välisvaluuta ümberarvestusreservis emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes pärast riskimaandamisinstrumentide arvestuse rakendamist.

AG5 Riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kajastataks USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— eurodesse ümberarvestatud USD/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus kasumiaruandes.

Paragrahvis AG4 toodud määratluse asemel võib emaettevõte oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu riskimaandamisinstrumendina GBP/USD hetke valuutakursi riski suhtes tütarettevõtte C ja tütarettevõtte B vahel. Sel juhul kajastataks USD/EUR valuutakursi vahe kogusummat, mis tuleneb 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tütarettevõttes A, emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes järgmiselt:

— GBP/USD hetke valuutakursi muutust välisvaluuta ümberarvestusreservis tütarettevõtte C suhtes,

— eurodesse ümberarvestatud GBP/JPY hetke valuutakursi muutust kasumiaruandes, ja

— JPY/EUR hetke valuutakursi muutust muus koondkasumis.

AG6 Emaettevõte ei saa oma konsolideeritud finantsaruannetes määratleda 300 miljoni USA dollari suurust välislaenu tütarettevõttes A riskimaandamisinstrumendina nii EUR/USD kui ka GBP/USD hetke valuutakursiriski suhtes. Üks riskimaandamisinstrument saab maandada sama määratletud riski ainult üks kord. Tütarettevõte B ei saa rakendada riskimaandamisinstrumentide arvestust oma konsolideeritud finantsaruannetes, sest riskimaandamisinstrumenti omatakse mujal kui tütarettevõtet B ja tütarettevõtet C sisaldavas kontsernis.

▼M10

Kus on kontsernis võimalik riskimaandamisinstrumenti omada (paragrahvid 14 ja 15)?

AG7 Nagu on märgitud paragrahvis AG5, kajastataks riskimaandamisinstrumentide arvestuse puudumise korral kogu väärtuse muutust tütarettevõttes A 300 miljoni USA dollari suurusest välislaenust tuleneva valuutakursiriski suhtes nii kasumiaruandes (USD/JPY hetke risk) kui ka muus koondkasumis (EUR/JPY) emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes. Mõlemaid summasid võetakse arvesse paragrahvis AG4 määratletud riskimaandamise efektiivsuse hindamisel, sest nii riskimaandamisinstrumendi kui ka maandatava alusinstrumendi- või tehingu väärtuse muutust arvutatakse võrreldes emaettevõtte arvestusvaluutat eurot tütarettevõtte C arvestusvaluuta USA dollari suhtes kooskõlas riskimaandamise dokumentatsiooniga. Konsolideerimismeetod (s.o otsemeetod või astmeline meetod) ei mõjuta riskimaandamise efektiivsuse hindamist.

Välismaise äriüksuse võõrandamise korral kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad (paragrahvid 16 ja 17)

AG8 Tütarettevõtte C võõrandamise korral on emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservist tema konsolideeritud finantsaruannete kasumiaruandesse ümberliigitatavad summad järgmised:

a) tütarettevõtte A 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu suhtes, summa, mille kindlakstegemist nõutakse IAS 39 kohaselt, s.o kogu väärtuse muutus muus koondkasumis riskimaandamisinstrumendi efektiivse osana kajastatud valuutakursiriski suhtes; ja

b) tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu suhtes, emaettevõtte konsolideerimismeetodiga kindlaksmääratud summa. Kui emaettevõte kasutab otsemeetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks otseselt EUR/USD valuutakursi alusel. Kui emaettevõte kasutab astmelist meetodit, määratakse välisvaluuta ümberarvestusreserv tütarettevõtte C suhtes kindlaks välisvaluuta ümberarvestusreservi alusel, mida tütarettevõte B kajastas arvestades GBP/USD valuutakurssi, mis on arvestatud ümber emaettevõtte arvestusvaluutasse EUR/GBP valuutakurssi kasutades. Emaettevõtte poolt konsolideerimise astmelise meetodi kasutamine varasematel perioodidel ei nõua temalt ega keela tal tütarettevõtte C võõrandamise korral ümberliigitatava välisvaluuta ümberarvestusreservi summa kindlaks määramist summana, mida ta oleks kajastanud siis, kui ta oleks kasutanud alati otsemeetodit, sõltuvalt oma arvestusmeetodist.

Mitme välismaise äriüksuse riskimaandamine (paragrahvid 11, 13 ja 15)

AG9 Järgmistes näidetes selgitatakse, et emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes on risk, mida saab maandada, alati tema arvestusvaluuta (euro) ning tütarettevõtete B ja C arvestusvaluutade vaheline risk. Olenemata sellest, kuidas riskimaandamisinstrumendid on määratletud, on maksimumsummad, mida saab efektiivsete riskimaandamisinstrumentidena kajastada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis mõlema välismaise äriüksuse riskimaandamisel, 300 miljonit USA dollarit EUR/USD riski ja 341 miljonit naelsterlingit EUR/GBP riski suhtes. Muud valuutakursi muutustest tulenevad väärtuse muutused on kajastatud emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Loomulikult oleks emaettevõttel võimalik määratleda 300 miljonit USA dollarit ainult USD/GBP hetke valuutakursi muutuste suhtes või 500 miljonit naelsterlingit ainult GBP/EUR hetke valuutakursi muutuste suhtes.

▼M10

Emaettevõte omab riskimaandamisinstrumente nii USA dollarites kui ka naelsterlingites

AG10 Emaettevõte võib soovida maandada valuutavahetusriski nii oma tütarettevõttesse B kui ka tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute suhtes. Oletagem, et emaettevõtte omab sobivaid USA dollarites ja naelsterlingites määratletud riskimaandamisinstrumente, mida võiks määratleda tema tütarettevõttesse B ja tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringute riskimaandamisinstrumentidena. Määratlused, mida emaettevõte saab teha oma konsolideeritud finantsaruannetes, hõlmavad alljärgnevat, kuid mitte ainult:

a) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte C vaheline hetke valuutakursi risk (EUR/USD) ning kuni 341 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 341 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurss (EUR/GBP).

b) 300 miljoni USA dollari suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/USD) ning kuni 500 miljoni naelsterlingi suurune riskimaandamisinstrument, mis on määratletud tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vaheline hetke valuutakurss (EUR/GBP).

AG11 Emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/USD risk on erinev risk kui emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tulenev EUR/GBP risk. Kuid paragrahvi AG10 punktis a kirjeldatud juhtumil on emaettevõte talle kuuluva USA dollari riskimaandamisinstrumendi määratlemisega juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski. Kui emaettevõte oleks määratlenud ka talle naelsterlingites kuuluva instrumendi oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana, maandataks topelt sellest netoinvesteeringust 159 miljoni naelsterlingi suurust osa, mis on tütarettevõttesse C USA dollarites tehtud netoinvesteeringu väärtus naelsterlingites, GBP/EUR riski suhtes emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG12 Paragrahvi AG10 punktis b kirjeldatud juhtumil, kui emaettevõte määratleb maandatava riski tütarettevõtte B ja tütarettevõtte C vahelise hetke valuutakursi riskina (GBP/USD), arvestatakse emaettevõtte 300 miljoni USA dollari suuruse riskimaandamisinstrumendi väärtuse muutusest ainult GBP/USD osa tütarettevõtte C suhtes emaettevõtte välisvaluuta ümberarvestusreservis. Muutuse ülejäänud osa (mis vastab GBP/EUR muutusele 159 miljoni naelsterlingi puhul) arvestatakse emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes paragrahvi AG5 kohaselt. Kuna USD/GBP riski määratlemisel tütarettevõtete B ja C vahel ei arvestata GBP/EUR riski, saab emaettevõte samuti määratleda oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust kuni 500 miljonit naelsterlingit, kusjuures riskiks on emaettevõtte ja tütarettevõtte B vahelise hetke valuutakursi risk (GBP/EUR).

▼**M10**

Tütarettevõte B omab riskimaandamisinstrumenti USA dollarites

AG13 Oletagem, et tütarettevõte B omab 300 miljoni USA dollari suurust välisvõlga, mis kanti emaettevõttele üle naelsterlingites määratud ettevõttesisese laenuga. Kuna nii tema varad kui ka kohustised suurenesid 159 miljoni naelsterlingi võrra, tütarettevõtte B netovarad ei muutunud. Tütarettevõte B võiks määratleda välisvõla oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringu GBP/USD riski riskimaandajana oma konsolideeritud finantsaruannetes. Emaettevõte võib arvestada selle riskimaandamisinstrumendi tütarettevõtte B poolset määratlust oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandamiseks GBP/USD riski suhtes (vt paragrahv 13) ja emaettevõte võiks määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi kogu oma tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana. Esimest riskimaandamisinstrumenti, mille on määratlenud tütarettevõte B, hinnataks lähtudes tütarettevõtte B arvestusvaluutast (naelsterling) ja teist riskimaandamisinstrumenti, mille on määratletud emaettevõte, hinnataks lähtudes emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Sel juhul on ainult emaettevõtte poolt tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tulenev GBP/USD risk, mitte kogu EUR/USD risk, maandatud emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes USA dollarites määratud riskimaandamisinstrumendi poolt. Seetõttu võib emaettevõtte poolt tütarettevõttesse B tehtud 500 miljoni naelsterlingi suurusest netoinvesteeringust tulenevat kogu EUR/GBP riski maandada emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes.

AG14 Kuid siiski tuleb arvesse võtta ka tütarettevõttele B makstava emaettevõtte 159 miljoni naelsterlingi suuruse laenu arvestust. Kui emaettevõtte laenu võlgnevust ei peeta tema tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringu osaks, sest see ei vasta IAS 21 paragrahvis 15 toodud tingimustele, arvestataks ümberarvestusest tulenevat GBP/EUR valuutakursi vahet emaettevõtte konsolideeritud kasumiaruandes. Kui tütarettevõttele B makstavat 159 miljoni naelsterlingi suurust laenu võlgnevust peetakse emaettevõtte netoinvesteeringu osaks, oleks see netoinvesteering ainult 341 miljonit naelsterlingit ning summa, mida emaettevõte saaks määratleda maandatava alusinstrumendi või -tehinguna GBP/EUR riski suhtes, väheneks vastavalt 500 miljonilt naelsterlingilt 341 miljoni naelsterlingini.

AG15 Kui emaettevõte tühistaks tütarettevõtte B poolt määratletud riskimaandamissuhte, saaks emaettevõtte määratleda tütarettevõttele B kuuluva 300 miljoni USA dollari suuruse välislaenu oma tütarettevõttesse C tehtud 300 miljoni USA dollari suuruse netoinvesteeringu riskimaandajana EUR/USD riski suhtes ja määratleda talle naelsterlingites kuuluva riskimaandamisinstrumendi maandamaks ainult kuni 341 miljoni naelsterlingi suurust osa tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust. Sellisel juhul arvutataks mõlema riskimaandamisinstrumendi efektiivsus lähtuvalt emaettevõtte arvestusvaluutast (euro). Seega sisalduksid emaettevõtte konsolideeritud finantsaruannetes välisvaluuta ümberarvestusreservis nii USD/GBP muutus tütarettevõttele B kuuluva välislaenu väärtuses kui ka GBP/EUR muutus tütarettevõttele B emaettevõtte poolt võlgnetava laenu väärtuses (kogusummas sama kui USD/EUR). Kuna emaettevõte on juba maandanud täielikult oma tütarettevõttesse C tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/USD riski, saab ta maandada ainult kuni 341 miljonit naelsterlingit oma tütarettevõttesse B tehtud netoinvesteeringust tuleneva EUR/GBP riski suhtes.

▼M17

IFRIC TÕLGENDUS 17

Mitterahaliste varade jaotamine omanikele

VIITED

— IFRS 3 *Äriühendused* (parandatud 2008)

— IFRS 5 *Müügiks hoitavad põhivarad ja lõpetatud tegevusvaldkonnad*

— IFRS 7 *Finantsinstrumendid: avalikustatav teave*

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

— IAS 10 *Aruandeperioodijärgsed sündmused*

— IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud mais 2008)

TAUST

1 Mõnikord jaotab (majandus)üksus varasid, mis on muu kui raha (mitterahalised varad), dividendidena oma omanikuõigusi rakendavatele omanikele ([1]) Sellistes olukordades võib (majandus)üksus anda ka omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi. IFRIC on saanud taotlusi juhiste saamiseks selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks arvestama selliseid jaotamisi.

2 Rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (IFRSides) ei esitata juhiseid selle kohta, kuidas (majandus)üksus peaks mõõtma jaotamisi oma omanikele (tavaliselt nimetatud kui dividendid). IAS 1-s nõutakse (majandus)üksuselt andmete esitamist omanikele väljamaksetena kajastatud dividendide kohta kas omakapitali muutuste aruandes või finantsaruannete lisades.

ULATUS

3 Käesolevat tõlgendust rakendatakse (majandus)üksuse poolt oma omanikeõigusi rakendavatele omanikele tehtavate varade mittevastastikuste jaotamiste järgmiste liikide suhtes:

a) mitterahaliste varade (nt materiaalse põhivara objektid, IFRS 3-s määratletud ärid, osalused muus (majandus)üksuses või müügigruppides, nagu on määratletud IFRS 5-s) jaotamised; ja

b) jaotamised, mis annavad omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalisi varasid või rahalist alternatiivi.

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ainult jaotamiste suhtes, mille puhul sama liiki omakapitali instrumentide kõiki omanikke koheldakse võrdselt.

5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata sellise mitterahalise vara jaotamise suhtes, mille üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või osapooled enne ja pärast jaotamist. Seda erandit rakendatakse jaotamist tegeva (majandus)üksuse konsolideerimata, eraldiseisvate ja konsolideeritud finantsaruannete suhtes.

([1]) IAS 1 paragrahvis 7 on omanikud defineeritud kui omakapitalina liigitatud instrumentide omanikud.

▼**M17**

6 Kooskõlas paragrahviga 5 ei rakendata käesolevat tõlgendust, kui mitterahalise vara üle omab lõplikku kontrolli sama osapool või samad osapooled enne ja pärast jaotamist. IFRS 3 paragrahvis B2 sätestatakse, et „Üksikisikute rühma loetakse (majandus)üksust kontrollivaks, kui lepingupõhiste kokkulepete tulemusena on neil kollektiivne jõud juhtida selle finants- ja tegevuspoliitikat nii, et saada selle tegevusest kasu.” Seega selleks, et jaotamine ei kuuluks käesoleva tõlgenduse rakendusalasse sel alusel, et samad pooled kontrollivad vara nii enne kui ka pärast jaotamist, peab jaotamist saavate üksikisikutest aktsionäride rühmal olema lepingupõhiste kokkulepete tulemusena selline lõplik kollektiivne jõud väljamakset tegeva (majandus)üksuse üle.

7 Paragrahvi 5 kohaselt ei kohaldata käesolevat tõlgendust, kui majandusüksus jaotab osa oma osalusest tütarettevõttes, kuid säilitab kontrolli tütarettevõtte üle. (Majandus)üksus, mis teeb väljamakse, millest tulenevalt (majandus)üksus kajastab mittekontrolliva osaluse oma tütarettevõttes, kajastab väljamakse kooskõlas IAS 27-ga (muudetud 2008).

8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse ainult sellise (majandus)üksuse poolset arvestust, mis teeb väljamakse mitterahalise varana. Selles ei käsitleta sellist väljamakset saavate aktsionäride poolset arvestust.

KÜSIMUSED

9 Kui (majandus)üksus deklareerib väljamakse ja tal on kohustus jaotada kõnealuseid varasid oma omanikele, peab ta kajastama kohustise makstava dividendi kohta. Sellest tulenevalt käsitletakse käesolevas tõlgenduses järgmisi küsimusi:

a) Millal peaks (majandus)üksus kajastama makstavat dividendi?

b) Kuidas peaks (majandus)üksus mõõtma makstavat dividendi?

c) Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kuidas peaks ta arvestama jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse?

KONSENSUS

Millal kajastada makstavat dividendi

10 Dividendi maksmise kohustist kajastatakse, kui dividend on nõuetekohaselt heakskiidetud ja ei ole enam (majandus)üksuse suva kohaselt otsustada, see kuupäev on siis:

a) kui dividendi väljakuulutamine, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, on kinnitatud asjakohase organi, nt aktsionäride poolt, juhul kui jurisdiktsioonis nõutakse sellist kinnitamist, või

b) kui dividend on välja kuulutatud, nt juhtkonna või direktoraadi poolt, juhul kui jurisdiktsioonis ei nõuta täiendavat kinnitamist.

Makstava dividendi mõõtmine

11 (Majandus)üksus mõõdab kohustist jaotada omanikele mitterahalisi varasid dividendina jaotatavate varade õiglases väärtuses.

▼M17

12 Kui (majandus)üksus annab oma omanikele valikuõiguse saada kas mitterahalist vara või rahalist alternatiivi, hindab (majandus)üksus makstavat dividendi, võttes arvesse nii iga alternatiivi õiglast väärtust kui ka sellega seotud tõenäosust, millega omanikud valivad iga alternatiivi.

13 Iga aruandeperioodi lõpus ja maksetähtajal vaatab (majandus)üksus üle ja korrigeerib makstava dividendi bilansilist (jääk)maksumust, tehes mis tahes muudatused omakapitalis kajastatud jaotatava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse summa korrigeerimisena.

Jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse arvestamine, kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi

14 Kui (majandus)üksus arveldab makstavat dividendi, kajastab ta jaotatud varade bilansilise (jääk)maksumuse ja makstava dividendi bilansilise (jääk)maksumuse vahelise erinevuse, selle olemasolu korral, kasumiaruandes.

Esitamine ja avalikustatav teave

15 (Majandus)üksus esitab paragrahvis 14 kirjeldatud erinevuse eraldi kirjena kasumiaruandes.

16 (Majandus)üksus avalikustab rakendatavuse korral alljärgneva teabe:

a) makstava dividendi bilansiline (jääk)maksumus perioodi alguses ja lõpus; ja

b) perioodis kajastatud bilansilise (jääk)maksumuse suurenemine või vähenemine kooskõlas paragrahviga 13 tulenevalt jaotatavate varade õiglase väärtuse muutusest.

17 Kui pärast aruandeperioodi lõppu, kuid enne finantsaruannete avaldamiseks heakskiitmist kuulutab (majandus)üksus välja dividendid, mis jaotatakse mitterahalise varana, avalikustab ta:

a) jaotatava vara olemuse;

b) aruandeperioodi lõpu seisuga jaotatava vara bilansilise (jääk) maksumuse; ja

c) jaotatava vara hinnangulise õiglase väärtuse aruandeperioodi lõpu seisuga, kui see erineb selle bilansilisest (jääk)maksumusest ja teabe IFRS 7 paragrahvi 27 punktidega a ja b nõutava meetodi kohta, mida kasutati kõnealuse õiglase väärtuse kindlaksmääramiseks.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

18 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust edasiulatuvalt 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Tagasiulatuv rakendamine ei ole lubatud. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2009 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu ja rakendab ka IFRS 3 (parandatud 2008), IAS 27 (muudetud mais 2008) ja IFRS 5 (muudetud käesoleva tõlgendusega).

▼**M18**

TÕLGENDUS IFRIC 18

Varade üleandmised klientide poolt

VIITED

— *Finantsaruannete koostamise ja esitamise raamistik*

— IFRS 1 *Rahvusvaheliste finantsaruandlusstandardite esmakordne kasutuselevõtt* (parandatud 2008

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 16 *Materiaalsed põhivarad*

— IAS 18 *Müügitulu*

— IAS 20 *Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine*

— IFRIC 12 *Teenuste kontsessioonikokkulepped*

TAUST

1 (Majandus)üksus võib kommunaalsektoris saada oma klientidelt materiaalse põhivara objekte, mida tuleb kasutada nende klientide ühendamiseks võrguga ja neile püsiva juurdepääsu võimaldamiseks sellistele kaupadele nagu elekter, maagaas või vesi. Alternatiivselt võib (majandus)üksus saada klientidelt raha selliste materiaalse põhivara objektide omandamise või ehitamise eest. Tavaliselt nõutakse klientidelt lisatasu tasumist, mis baseerub soetatud kaupade või teenuste kasutamisel.

2 Varade üleandmised klientide poolt võivad lisaks kommunaalsektorile toimuda ka teistes sektorites. Näiteks võib infotehnoloogilisi funktsioone sisseostev (majandus)üksus anda oma materiaalse põhivara objektid üle sisseostetava teenuse pakkujale.

3 Mõnedel juhtudel ei pruugi vara üleandjaks olla (majandus)üksus, kes saab lõpuks püsiva juurdepääsu pakutavatele kaupadele või teenustele ja kes on nende kaupade või teenuste saaja. Kuid mugavuse huvides viidatakse käesolevas tõlgenduses vara üleandvale (majandus)üksusele kui kliendile.

RAKENDUSALA

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse materiaalse põhivara objektide üleandmiste arvestamisel klientidelt selliseid üleandmisi saavates (majandus)üksustes.

5 Käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvad lepingud on sellised lepingud, mille alusel saab (majandus)üksus kliendilt materiaalse põhivara objekti, mida (majandus)üksus peab seejärel kasutama kliendi ühendamiseks võrguga või kliendile pakutavatele kaupadele või teenustele püsiva juurepääsu võimaldamiseks, või tegema mõlemat.

6 Käesolev tõlgendus kehtib samuti lepingute suhtes, mille alusel saab (majandus)üksus kliendilt raha, kui seda rahasummat tohib kasutada ainult materiaalse põhivara objekti ehitamiseks või omandamiseks ja (majandus)üksus peab seejärel seda materiaalse põhivara objekti kasutama kas kliendi ühendamiseks võrguga või kliendile pakutavatele kaupadele või teenustele püsiva juurdepääsu võimaldamiseks, või tegema mõlemat.

▼**M18**

7 Käesolev tõlgendus ei kehti lepingute suhtes, mille alusel on üleandmine kas valitsusepoolne sihtfinantseerimine vastavalt IAS 20 määratlusele või infrastruktuur, mida kasutatakse IFRIC 12 rakendusalasse kuuluva teenuse kontsessioonikokkuleppe puhul.

KÜSIMUSED

8 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) Kas esineb vastavus vara mõistele?

b) Juhul, kui esineb vastavus vara mõistele, kuidas peaks üleantud materiaalse põhivara objekti mõõtma esmasel kajastamisel?

c) Juhul, kui materiaalse põhivara objekti mõõdetakse õiglases väärtuses esmasel kajastamisel, kuidas tuleks tekkinud krediiti arvestada?

d) Kuidas peaks (majandus)üksus oma kliendilt saadud raha ülekannet arvestama?

KONSENSUS

Kas esineb vastavus vara mõistele?

9 Kui (majandus)üksus saab kliendilt üleantud materiaalse põhivara objekti, hindab ta, kas üleantud objekt vastab *Raamistikus* esitatud vara mõistele. *Raamistiku* paragrahvi 49 punktis a sätestatakse, et „vara on ressurss, mida (majandus)üksus kontrollib minevikusündmuste tulemusena ja millest (majandus)üksus saab tulevast majanduslikku kasu.” Enamikel juhtudel tekib (majandus)üksusel omandiõigus üleantud materiaalse põhivara objektile. Kuid omandiõigus ei ole vara olemasolu üle otsustamiseks oluline. Seega, kui klient säilitab kontrolli üleantud vara üle, ei esine vaatamata omandiõiguse üleandmisele vastavust vara mõistele.

10 Vara kontrolliv (majandus)üksus võib tavaliselt varaga toimida oma äranägemise järgi. (Majandus)üksus võib näiteks selle vara vahetada teiste varade vastu, kasutada seda kaupade või teenuste loomiseks, küsida teistelt selle kasutamise eest hinda, kasutada seda kohustiste arveldamiseks, hoida seda või jagada omanikele. (Majandus)üksus, kellele antakse kliendi poolt üle materiaalse põhivara objekt, arvestab kõiki olulisi fakte ja asjaolusid üleantud objekti üle kontrolli hindamisel. Näiteks, vaatamata sellele, et (majandus)üksus peab üleantud materiaalse põhivara objekti kasutama ühe või mitme teenuse pakkumiseks kliendile, võib ta otsustada seda, kuidas üleantud materiaalse põhivara objekti kasutada ja hooldada, ning millal see välja vahetada. Sellisel juhul järeldab (majandus)üksus tavaliselt, et ta kontrollib üleantud materiaalse põhivara objekti.

Kuidas peaks üleantud materiaalse põhivara objekti mõõtma esmasel kajastamisel?

11 Kui (majandus)üksus järeldab, et esineb vastavus vara mõistele, kajastab ta üleantud vara materiaalse põhivara objektina kooskõlas IAS 16 paragrahviga 7 ja mõõdab selle soetusmaksumust esmasel kajastamisel õiglases väärtuses kooskõlas nimetatud standardi paragrahviga 24.

▼M18

Kuidas tuleks krediiti arvestada?

12 Järgnev arutelu eeldab, et materiaalse põhivara objekti vastuvõttev (majandus)üksus on otsustanud, et üleantud objekti tuleks kajastada ja mõõta kooskõlas paragrahvidega 9-11.

13 IAS 18 paragrahvis 12 sätestatakse, et „Kaupade müümist või teenuste osutamist vahetusena teistsuguste kaupade või teenuste vastu loetakse müügitulu loovaks tehinguks.” Vastavalt käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kuuluvate lepingute tingimustele oleks materiaalse põhivara objekti üleandmine vahetus teistsuguste kaupade või teenuste vastu. Järelikult kajastab (majandus)üksus müügitulu kooskõlas IAS 18-ga.

Eraldi tuvastatavate teenuste kindlakstegemine

14 (Majandus)üksus võib nõustuda ühe või enama teenuse osutamisega, vahetades need üleantud materiaalse põhivara objekti vastu, nagu näiteks ühendades kliendi võrguga, võimaldades kliendile püsiva juurepääsu kaupadele või teenustele, või teha mõlemat. IAS 18 paragrahvi 13 kohaselt teeb (majandus)üksus kindlaks lepingus sisalduvad eraldi tuvastavad teenused.

15 Tunnused, mis viitavad kliendi võrguga ühendamisele kui eraldi tuvastatavale teenusele, hõlmavad alljärgnevat:

a) teenusega liitumist pakutakse kliendile ja see kujutab endast kliendi jaoks eraldiseisvat väärtust;

b) teenusega liitumise õiglast väärtust saab usaldusväärselt mõõta.

16 Tunnuseks, mis viitab sellele, et klientidele kaupadele või teenustele püsiva juurdepääsu võimaldamine on eraldi tuvastatav teenus, on see, et üleandmist sooritav klient saab tulevikus püsiva juurdepääsu, kaubad või teenused, või mõlemad madalama hinna eest, mida nõutaks ilma materiaalse põhivara objekti üleandmiseta.

17 Vastupidiselt, tunnus, mis viitab sellele, et kohustus võimaldada kliendile püsiva juurdepääsu kaupadele või teenustele, mis tuleneb pigem (majandus)üksuse tegevusloa või muu määruse tingimustest, kui lepingust, mis on seotud materiaalse põhivara objekti üleandmisega, on see, et üleandmist sooritavad kliendid maksavad püsiva juurdepääsu või kaupade või teenuste, või mõlema eest ühesugust hinda.

Müügitulu kajastamine

18 Juhul, kui tehakse kindlaks ainult üks teenus, kajastab (majandus)üksus müügitulu teenuse osutamise järgselt kooskõlas IAS 18 paragrahviga 20.

19 Kui tehakse kindlaks enam kui üks eraldi tuvastatav teenus, nõutakse IAS 18 paragrahvis 13, et lepingu eest saadud või saadaoleva brutotasu õiglane väärtus tuleb jagada igale teenusele ja seejärel rakendatakse IAS 18 kajastamiskriteeriumeid iga teenuse suhtes.

20 Juhul, kui püsiteenus tehakse kindlaks lepingu osana, siis määratakse kindlaks periood, mille jooksul kajastatakse sellelt teenuselt saadavat müügitulu, tavaliselt kliendiga sõlmitud lepingu tingimustes. Kui lepingus ei määratleta ajaperioodi, kajastatakse müügitulu perioodi jooksul, mis ei ole pikem, kui püsiteenuse osutamiseks kasutatava üleantud vara kasulik eluiga.

▼**M18**

Kuidas peaks (majandus)üksus arvestama oma kliendilt saadud raha ülekannet?

21 Kui (majandus)üksusele kantakse kliendilt üle raha, hindab ta seda, kas leping kuulub käesoleva tõlgenduse rakendusalasse kooskõlas paragrahviga 6. Juhul, kui see on nii, hindab (majandus)üksus, kas ehitatud või omandatud materiaalse põhivara objekt vastab vara mõistele kooskõlas paragrahvidega 9 ja 10. Kui esineb vastavus vara mõistele, kajastab (majandus)üksus materiaalse põhivara objekti kooskõlas IAS 16-ga ja kajastab müügitulu kliendilt saadud rahasummas kooskõlas paragrahvidega 13–20.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

22 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust tagasiulatuvalt klientidelt 1. juulil 2009 või hiljem saadud varade üleandmiste suhtes. Varasem rakendamine on lubatud tingimusel, et tõlgenduse rakendamisele eelnevate üleandmiste suhtes vajalikud hinnangud ja informatsioon saadi selliste üleandmiste hetkel. (Majandus)üksus avalikustab kuupäeva, millest alates tõlgendust rakendati.

▼**M28**

TÕLGENDUS IFRIC 19

Finantskohustiste kustutamine omakapitaliinstrumentidega

VIITED

— *Raamistik finantsaruannete koostamiseks ja esitamiseks*

— IFRS 2 *Aktsiapõhine makse*

— IFRS 3 *Äriühendused*

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine*

— IAS 8 *Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead*

— IAS 32 *Finantsinstrumendid: esitamine*

— IAS 39 *Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine*

TAUST

1 Võlgnik ja võlausaldaja võivad pidada uuesti läbirääkimisi finantskohustise tingimuste üle, mille tulemusena võlgnik kustutab kohustise kas täielikult või osaliselt, emiteerides omakapitaliinstrumente võlausaldajale. Neid tehinguid nimetatakse mõnikord „võla kustutamiseks aktsiakapitali kaudu". Käesoleva IFRIC suhtes on saadud taotlusi juhiste saamiseks selliste tehingute arvestamiseks.

ULATUS

2 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse (majandus)üksuse poolset arvestust juhul, kui finantskohustise tingimuste üle peetakse uuesti läbirääkimisi, mille tulemusena (majandus)üksus emiteerib oma võlausaldajale omakapitaliinstrumente finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt. Selles ei käsitleta võlausaldajapoolset arvestust.

3 (Majandus)üksus ei rakenda käesolevat tõlgendust tehingute suhtes olukordades, kus:

a) võlausaldaja on ka otsene või kaudne aktsionär ja tegutseb otsese või kaudse olemasoleva aktsionärina;

b) võlausaldajat ja (majandus)üksust kontrollitakse sama isiku või isikute poolt enne ja pärast tehingut ning tehingu sisu hõlmab omakapitali jaotamist (majandus)üksuse poolt või selle sissemaksmist (majandus)üksusesse;

c) finantskohustise kustutamine omakapitali aktsiate emiteerimisega on kooskõlas finantskohustise esialgsete tingimustega.

KÜSIMUSED

4 Käesolevas tõlgenduses käsitletakse järgmisi küsimusi:

a) Kas (majandus)üksuse omakapitaliinstrumendid, mis on emiteeritud finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, on „makstud tasu" IAS 39 paragrahvi 41 kohaselt?

b) Kuidas peaks (majandus)üksus esmalt mõõtma omakapitaliinstrumente, mis on emiteeritud sellise finantskohustise kustutamiseks?

c) Kuidas peaks (majandus)üksus arvestama kustutatud finantskohustise bilansilise (jääk)maksumuse ja emiteeritud omakapitaliinstrumentide esmalt mõõdetud summa vahelist erinevust?

▼**M28**

KONSENSUS

5 (Majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide emiteerimine võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt on tasu, mis on makstud IAS 39 paragrahvi 41 kohaselt. (Majandus)üksus eemaldab finantskohustise (või finantskohustise osa) oma finantsseisundi aruandest siis ja ainult siis, kui see on kustutatud kooskõlas IAS 39 paragrahviga 39.

6 Selliste omakapitaliinstrumentide esmasel kajastamisel, mis on emiteeritud võlausaldajale finantskohustise kustutamiseks tervikuna või osaliselt, mõõdab (majandus)üksus neid emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglases väärtuses, välja arvatud juhul, kui õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta.

7 Kui emiteeritud omakapitaliinstrumentide õiglast väärtust ei saa usaldusväärselt mõõta, mõõdetakse omakapitaliinstrumente kustutatud finantskohustise õiglases väärtuses. Kui kustutatud finantskohustise õiglase väärtuse mõõtmisel selgub, et see sisaldab nõudetunnust (nt nõudmiseni hoius), siis ei rakendata õiglase väärtuse mõõtmisel IAS 39 paragrahvi 49.

8 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, hindab (majandus)üksus, kas osa makstud tasust on seotud tasumata jäetud kohustise tingimuste muutusega. Kui osa makstud tasust on seotud kohustise allesjäänud osa tingimuste muutusega, jaotab (majandus)üksus makstud tasu kustutatud kohustise osa ja tasumata jäänud kohustise osa vahel. (Majandus)üksus kaalub selle jaotuse tegemisel kõiki tehinguga seotud asjakohaseid fakte ja asjaolusid.

9 Kustutatud finantskohustise (või finantskohustise osa) bilansilise (jääk)maksumuse ja makstud tasu vaheline erinevus kajastatakse kasumiaruandes kooskõlas IAS 39 paragrahviga 41. Emiteeritud omakapitaliinstrumendid kajastatakse esmalt ja mõõdetakse kuupäeval, mil finantskohustis (või selle kohustise osa) kustutatakse.

10 Kui kustutatakse ainult osa finantskohustisest, jaotatakse tasu paragrahvi 8 kohaselt. Allesjäänud kohustisele jaotatud tasu on osa hinnangust selle kohta, kas allesjäänud kohustise tingimusi on oluliselt muudetud. Kui allesjäänud kohustist on oluliselt muudetud, arvestab (majandus)üksus muutust esialgse kohustise kustutamisena ja uue kohustise arvelevõtmisena vastavalt IAS 39 paragrahvi 40 nõuetele.

11 (Majandus)üksus avalikustab paragrahvide 9 ja 10 kohaselt kajastatud kasumi või kahjumi eraldi kirjena kasumiaruandes või lisades.

JÕUSTUMISKUUPÄEV JA ÜLEMINEK

12 (Majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust 1. juulil 2010 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Varasem rakendamine on lubatud. Kui (majandus)üksus rakendab käesolevat tõlgendust enne 1. juulit 2010 algava perioodi suhtes, avalikustab ta selle asjaolu.

13 (Majandus)üksus rakendab arvestusmeetodi muutust IAS 8 kohaselt alates varaseima esitatud võrreldava perioodi algusest.

▼B

TÕLGENDUS SIC 7

Euro kasutuselevõtt

VIITED

▼M5

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 10 *„*►M5 *Sündmused pärast aruandeperioodi* ◄*” (parandatud 2003)*

— IAS 21 *„Valuutakursside muutuste mõjud” (parandatud 2003)*

▼M11

— IAS 27 *Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded* (muudetud 2008)

▼B

KÜSIMUS

1 Alates 1. jaanuarist 1999, mil alustab tegevust Euroopa Majandus- ja Rahaliit (EMU), saab euro omaette valuutaks ning euro ja rahaliidus osalevate riikide valuutade vahetuskursid fikseeritakse lõplikult; st alates sellest kuupäevast kaob risk, et edaspidi tekiks nende valuutadega seoses valuutakursi vahesid.

2 Küsimus on selles, kuidas rakendada IAS 21 rahaliidus osalevate Euroopa Liidu liikmesriikide valuutadelt eurole ülemineku suhtes (edaspidi „üleminek”).

KONSENSUS

3 Ülemineku suhtes tuleb rangelt rakendada IAS 21 nõudeid välisvaluutatehingute ja välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestuse kohta. Sama põhimõte kehtib valuutakursside kindlaksmääramise suhtes siis, kui riigid ühinevad rahaliiduga hiljem.

4 See tähendab eelkõige järgmist:

a) tehingutest tulenevaid välisvaluutas fikseeritud rahalised varad ja kohustised arvestatakse jätkuvalt ümber arvestusvaluutasse, kasutades sulgemiskurssi. Kõik sellest tulenevad valuutakursi vahed kajastatakse kohe tulu või kuluna, välja arvatud, et (majandus)üksus jätkab oma seni kehtinud arvestusmeetodite rakendamist valuutakursi kasumite ja kahjumite suhtes, mis on seotud valuutariski maandamiseks sõlmitud tuletisinstrumentidega;

▼M11

b) kumulatiivsed valuutakursi vahed, mis on seotud välismaiste äriüksuste finantsaruannete ümberarvestamisega, mida kajastatakse muus koondkasumis, akumuleeritakse omakapitalis ja liigitatakse omakapitalist ümber kasumiaruandesse üksnes välismaisesse äriüksusesse tehtud netoinvesteeringu võõrandamisel või osalisel võõrandamisel; ja

▼B

c) rahaliidus osalevate riikide valuutas fikseeritud kohustiste ümberarvestamisest tulenevaid valuutakursi vahesid ei arvata nendega seotud varade ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ maksumuse hulka.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Oktoober 1997.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. juunil 1998. Muutusi arvestusmeetodites kajastatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastate suhtes, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasema perioodi suhtes, rakenduvad need muudatused ka selle varasema perioodi suhtes.

▼M11

IAS 27-ga (muutnud Rahvusvaheliste Raamatupidamisstandardite Nõukogu 2008. aastal) muudeti paragrahvi 4 punkt b. (Majandus)üksus rakendab seda muudatust 1. juulil 2009 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 27 (muudetud 2008) varasema perioodi suhtes, rakendatakse seda muudatust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

TÕLGENDUS SIC 10

Valitsusepoolne abi, kui puudub konkreetne seos põhitegevusega

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 20 „Valitsusepoolse sihtfinantseerimise arvestamine ja valitsusepoolse abi avalikustamine”

KÜSIMUS

1 Mõnedes riikides võib (majandus)üksusele antav valitsusepoolne abi olla suunatud äritegevuse julgustamiseks või pikaajaliseks toetamiseks teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellise abi saamise tingimused ei pruugi olla konkreetselt seotud (majandus)üksuse põhitegevusega. Selline abi on näiteks ressursside üleandmine valitsuse poolt (majandus)üksustele, mis:

a) tegutsevad teatud konkreetses tegevusharus;

b) jätkavad tegutsemist hiljuti erastatud tegevusharudes või

c) alustavad või jätkavad äritegevust vähearenenud piirkondades.

2 Probleem on selles, kas niisugune valitsusepoolne abi on sihtfinantseerimine IAS 20 rakendussalas ja kas seda tuleks seetõttu arvestada nimetatud standardi kohaselt.

KONSENSUS

3 (Majandus)üksustele antav valitsusepoolne abi vastab IAS 20-s esitatud sihtfinantseerimise määratlusele isegi juhul, kui pole sätestatud (majandus)üksuse põhitegevusega konkreetselt seotud muid tingimusi kui nõue tegutseda teatavates piirkondades või tegevusharudes. Sellist abi ei pea seetõttu kajastama otse ►**M5** aktsionäride osalustes ◄.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Jaanuar 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 1. augustil 1998. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS SIC 12

Konsolideerimine – eriotstarbelised (majandus)üksused

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 19 „Hüvitised töötajatele”

— IAS 27 „Konsolideeritud ja konsolideerimata finantsaruanded”

— IAS 32 „Finantsinstrumendid: avalikustamine”

— IFRS 2 „Aktsiapõhine makse”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksuse võib luua kitsalt piiritletud ja täpselt määratletud eesmärgi täitmiseks (näiteks renditegevuseks, uurimis- ja arendustegevuseks või finantsvara väärtpaberistamise eesmärgil). Selline eriotstarbeline (majandus)üksus (*special purpose entity* – SPE) võib eksisteerida äriühingu, usaldusühingu, täisühingu või juriidilise isiku õiguseta (majandus)üksusena. SPEd luuakse sageli sellise õigusliku korralduse teel, mis seab ranged ja mõnikord alalised piirangud nende valitsemisorgani, voliniku või juhtkonna õigustele otsustada SPE tegevuse üle. Sageli näevad need sätted ette, et SPE tegevuste juhtimist käsitlevat poliitikat ei või muuta muul viisil, kui ehk asjaomase ettevõtte asutaja või sponsori otsusega (st nad toimivad „autopiloodi” põhimõttel).

2 Sponsor (või (majandus)üksus, mille nimel SPE loodi) kannab tihti vara üle SPEsse, saab õiguse kasutada SPE valduses olevat vara või osutab SPE-le teenuseid, samal ajal kui teised osapooled („rahastajad”) võivad SPEd rahastada. (Majandus)üksus, mis teeb tehinguid SPEga (tihti asutaja või sponsor) võib SPEd sisuliselt kontrollida.

3 Omanikukasu toov osalus SPEs võib esineda näiteks võlainstrumendi, omakapitaliinstrumendi, osalusõiguse, jääkosaluse või rendi kujul. Mõningad omanikukasu toovad osalused võivad omanikule anda lihtsalt kindla summa või protsentuaalselt määratud osa tulust, samal ajal kui teised võimaldavad juurdepääsu SPE tegevusega seotud muule tulevasele majanduslikule kasule. Enamikul juhtudel jätab SPE asutaja või sponsor (või ettevõte, mille nimel SPE loodi) endale olulise omanikukasu toova osaluse SPE tegevuses isegi siis, kui tema osalus SPE omakapitalis on väike või puudub üldse.

4 IAS 27 nõuab aruandva (majandus)üksuse kontrolli all olevate (majandus)üksuste konsolideerimist. Nimetatud standard ei anna aga täpseid juhiseid SPEde konsolideerimiseks.

5 Käsitletav küsimus on, millistel asjaoludel peab (majandus)üksus SPE konsolideerima.

6 Käesolevat tõlgendust ei rakendata töösuhtejärgsete hüvitiste plaanide ega muude pikaajaliste töötajate hüvitiste plaanide suhtes, mille suhtes rakendatakse IAS 19-t.

▼B

7 Varade üleandmist (majandus)üksuse poolt SPE-le võib käsitleda kui (majandus)üksuse poolset müüki. Isegi juhul, kui üleandmist käsitletakse müügina, võidakse IAS 27 ja käesoleva tõlgendusega ette näha, et (majandus)üksus peab SPE konsolideerima. Käesolev tõlgendus ei käsitle asjaolusid, mille puhul tuleb (majandus)üksuse suhtes rakendada müügikäsitlust või nimetatud müügi elimineerimist konsolideerimisel.

KONSENSUS

8 SPE tuleb konsolideerida siis, kui (majandus)üksuse ja SPE vaheliste suhete sisu osutab sellele, et (majandus)üksus omab SPE üle kontrolli.

9 Seoses SPEga võib kontroll tekkida läbi SPE tegevuse ettemääratlemise (mis töötab „autopiloodi" põhimõttel) või muul viisil. IAS 27 paragrahv 13 viitab mitmele asjaolule, mille tagajärjel tekib kontroll isegi juhul, kui (majandus)üksuse omandis on pool või alla poole teise (majandus)üksuse hääleõigusest. Sarnaselt võib kontroll eksisteerida isegi siis, kui (majandus)üksuse osalus SPE omakapitalis on väike või puudub üldse. Kontrolli mõiste rakendamine nõuab iga juhtumi puhul eraldi hinnangut, mis võtaks arvesse kõiki asjakohaseid tegureid.

10 Lisaks IAS 27 paragrahvis 13 kirjeldatud olukordadele võivad näiteks järgmised asjaolud osutada, et (majandus)üksus omab kontrolli SPE üle, ja sellest tulenevalt peab ta SPE konsolideerima:

a) sisuliselt toimub SPE tegevus (majandus)üksuse nimel kooskõlas selle eriotstarbeliste ärivajadustega nii, et (majandus)üksus saab SPE tegevusest kasu;

b) (majandus)üksusel on sisuliselt otsustusõigus, mis võimaldab tal omandada suurema osa SPE tegevusest saadud kasust või, luues „autopiloodi" mehhanismi, on (majandus)üksus selle otsustusõiguse edasi delegeerinud;

c) (majandus)üksusel on sisuliselt õigus omandada suurem osa SPE loodud kasust ja seetõttu võib ta olla avatud riskidele, mis võivad kaasneda SPE tegevusega, või

d) sisuliselt jääb (majandus)üksuse kanda suurem osa SPE või selle varasid käsitlevatest jääkosalusega seotud riskidest või omandiriskidest, et saada kasu SPE tegevusest.

11 Kehtetu

KONSENSUSE KUUPÄEV

Juuni 1998.

▼B

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. juulil 1999 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

(Majandus)üksused rakendavad paragrahvi 6 muudatusi 1. jaanuaril 2005 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab IFRS 2 varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevat parandust ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

TÕLGENDUS SIC 13

Ühiselt kontrollitavad (majandus)üksused – ühisettevõtjate mitterahalised sissemaksed

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad”

— IAS 18 „Müügitulu”

— IAS 31 „Osalemised ühisettevõtmistes”

KÜSIMUS

1 IAS 31 paragrahv 48 viitab nii ühisettevõtjate sissemaksetele kui ka ühisettevõtjate ja ühisettevõtmise vahelistele müükidele järgmiselt: „Kui ühisettevõtja paigutab ühisettevõtmisse või müüb ühisettevõtmisele vara, peab tehingust tuleneva kasumi või kahjumi osa kajastamine peegeldama tehingu sisu”. Lisaks sellele öeldakse IAS 31 paragrahvis 24, et „ühiselt kontrollitav (majandus)üksus on ühisettevõtmine, millega kaasneb äriühingu või muu (majandus)üksuse asutamine, milles igal ühisettevõtjal on osalus”. Ühiselt kontrollitavatesse (majandus)üksustesse tehtavatest mitterahalistest sissemaksetest tuleneva kasumi ja kahjumi kajastamise kohta selgesõnalised juhised puuduvad.

2 Sissemakse ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse on ühisettevõtjate varade üleandmine tasuks osaluse eest selles (majandus)üksuses. Selliste sissemaksete vorm võib olla erinev. Ühisettevõtjad võivad sissemakseid teha üheaegselt kas ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse asutamisel või hiljem. Ühisettevõtja(te) saadav tasu ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse paigutatud varade eest võib olla rahas või muul kujul, mis ei sõltu nimetatud (majandus)üksuse tulevastest rahavoogudest („täiendav tulu”).

3 Küsimused on järgmised:

a) millal peaks ühisettevõtja ►M5 kasumis või kahjumis ◄ kajastama kasumit või kahjumit ühiselt kontrollitava (majandus) üksuse omakapitali tehtud mitterahalisest sissemaksest;

b) kuidas peaks ühisettevõtja raamatupidamises kajastama täiendavat tulu ja

c) kuidas tuleks ühisettevõtja konsolideeritud finantsaruannetes esitada realiseerimata kasumit või kahjumit.

4 Käesolev tõlgendus käsitleb ühisettevõtja arvestust tema poolt ühiselt kontrollitava (majandus)üksuse omakapitali tehtud mitterahaliste sissemaksete üle, kusjuures osalust ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses kajastatakse kas kapitaliosaluse meetodit või proportsionaalse konsolideerimise meetodil.

KONSENSUS

5 IAS 31 paragrahvi 48 rakendamisel mitterahaliste sissemaksete suhtes tasuna osaluse eest ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses peab ühisettevõtja kajastama aruandeperioodi ►M5 koondkasumi aruandes ◄ teiste ühisettevõtjate osalustele vastava kasumi või kahjumi osa, välja arvatud juhul, kui:

▼B

a) sissemakstud mitterahalise(te) vara(de) omandiga seotud olulised riskid ja hüved ei ole ühiselt kontrollitavale (majandus)üksusele üle läinud või

b) mitterahalisest sissemaksest tulenevat kasumit või kahjumit ei saa usaldusväärselt mõõta või

c) sissemaksetehingul puudub majanduslik sisu kooskõlas IAS 16-ga.

Kui rakendatakse punktides a, b või c toodud erandeid, loetakse kasumit või kahjumit mitterealiseerituks, mistõttu seda kasumis või kahjumis ei kajastata, välja arvatud juhul, kui tuleb rakendada paragrahvi 6 nõudeid.

6 Kui ühisettevõtja saab lisaks osalusele ühiselt kontrollitavas (majandus)üksuses rahalisi või mitterahalisi varasid, peab ühisettevõtja ►**M5** koondkasumi aruandes ◄ kajastama tehingust tulenevat kasumit või kahjumit.

7 Ühiselt kontrollitavasse (majandus)üksusesse paigutatud mitterahalistest varadest tulenev realiseerimata kasum või kahjum tuleb elimineerida alusvara suhtes proportsionaalse konsolideerimise meetodil või investeeringu suhtes kapitaliosaluse meetodil. Sellist realiseerimata kasumit või kahjumit ei tohi esitada tulevaste perioodide tuluna või kuluna ühisettevõtja konsolideeritud bilansis.

8–13 [Ei ole otse tõlgenduse suhtes rakendatav.]

KONSENSUSE KUUPÄEV

Juuni 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate aruandeaastate suhtes; varasem rakendamine on soovitatav. Arvestusmeetodite muutustest teavitatakse kooskõlas IAS 8-ga.

14 Muutusi paragrahvis 5 täpsustatud mitterahaliste sissemaksetega seotud tehingute arvestamises rakendatakse edasiulatuvalt tulevaste tehingute suhtes.

15 (Majandus)üksus rakendab IAS 16-s tehtud käesoleva tõlgenduse muudatusi alates 1. jaanuarist 2005 algavate aruandeaastate suhtes. Kui (majandus)üksus rakendab seda standardit varasema perioodi suhtes, rakendatakse käesolevaid muudatusi ka selle varasema perioodi suhtes.

▼B

TÕLGENDUS SIC 15

Kasutusrendid – stiimulid

VIITED

▼M5

— IAS 1 Finantsaruannete esitamine (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

KÜSIMUS

1 Läbirääkimistel uue kasutusrendi võtmiseks või olemasoleva kasutusrendi uuendamiseks võib rendileandja lepingu sõlmimise huvides rentnikule stiimuleid pakkuda. Selliste stiimulite näited on lepingu sõlmimise järel tehtavad rahamaksed rentnikule või rentniku kulude (nt kolimiskulutused, renditud vara parendamine ning rentniku varasema rendikohustusega seotud kulutused) hüvitamine või eeldamine rendileandja poolt. Teise võimalusena võidakse kokku leppida, et rendiperioodi algperioodidel renti ei maksta või see on väiksem.

2 Küsimus on selles, kuidas kajastada kasutusrendi stiimuleid nii rentniku kui ka rendileandja finantsaruannetes.

KONSENSUS

3 Kõiki uue või uuendatud kasutusrendi stiimuleid kajastatakse renditava varaobjekti kasutamise osas kokkulepitud netotasu lahutamatu osana, olenemata stiimuli olemusest või vormist või maksete ajakavast.

4 Rendileandja peab kajastama stiimulite kogumaksumust renditulu lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditavast varaobjektist saadava kasu vähenemise ajalist jaotumist paremini.

5 Rentnik peab kajastama stiimulite kogumaksumust rendikulude lineaarse vähendusena rendiperioodi jooksul, kui mingi muu süstemaatiline alus ei kajasta renditava vara kasutamisest saadava rentnikukasu ajalist jaotumist paremini.

6 Rentniku kantud kulutused, sealhulgas varasema rendilepinguga seotud kulutused (nt lõpetamis- ja kolimiskulutused ning renditud vara parendamiskulutused), kaasa arvatud kulutused, mis tegelikult hüvitatakse stiimulite kaudu, arvestatakse rentniku poolt vastavalt sellele standardile, mida rakendatakse nende kulutuste suhtes.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Juuni 1998.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolevat tõlgendust rakendatakse 1. jaanuaril 1999 või hiljem algavate rendiperioodide suhtes.

▼B

TÕLGENDUS SIC 21

Tulumaks – ümberhinnatud mitteamortiseeritavate varade katmine

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 12 „Tulumaks”

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 40 „Kinnisvarainvesteeringud” (parandatud 2003)

KÜSIMUS

1 IAS 12 paragrahvi 51 kohaselt peaks edasi lükkunud tulumaksu kohustiste ja varade mõõtmine peegeldama (majandus)üksuse varade ja kohustiste ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse eeldatava katmise või tasumise viisiga kaasnevaid maksukohustusi ►**M5** aruandeperioodi lõpus ◄.

2 IAS 12 paragrahv 20 märgib, et vara ümberhindamine ei mõjuta alati ümberhindamisperioodi maksustavat kasumit (maksukahjumit) ja ümberhindamise tulemusena ei pea vara maksustamisbaasi korrigeerima. Kui tulevikus kaetav ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on maksustatav, siis on ümberhinnatud vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse ja selle maksustamisbaasi vaheline erinevus ajutine erinevus ning selle tulemuseks on edasi lükkunud tulumaksu kohustis või vara.

3 Küsimus on selles, kuidas tõlgendada mõistet „katmine” seoses varaga, mida ei amortiseerita (mitteamortiseeritav vara) ja mis hinnatakse ümber kooskõlas IAS 16 paragrahviga 31.

4 Käesolevat tõlgendust rakendatakse ka kinnisvarainvesteeringute suhtes, mida kajastatakse bilansis ümberhinnatud (jääk)maksumuses vastavalt IAS 40 paragrahvile 33, kuid mida IAS 16 rakendamisel käsitletaks mitteamortiseeritavana.

KONSENSUS

5 Kooskõlas IAS 16 paragrahviga 31 mitteamortiseeritava vara ümberhindamisest tuleneva edasi lükkunud tulumaksu kohustise või vara mõõtmisel tuleb aluseks võtta tulumaksumõjud, mis tuleneksid kõnealuse vara ►**M5** finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisest müügi teel, olenemata sellest, kuidas vara ►**M5** finantsseisundi aruandeline ◄ (jääk)maksumus on määratud. Järelikult, kui maksuseaduses on kindlaks määratud vara müügist tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatav tulumaksumäär, mis erineb vara kasutamisest tuleneva maksustatava summa suhtes rakendatavast tulumaksumäärast, rakendatakse mitteamortiseeritava varaga seotud edasi lükkunud tulumaksu kohustiste või vara mõõtmisel esimesena nimetatud maksumäära.

KONSENSUSE KUUPÄEV

August 1999.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutustest teavitatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS SIC 25

Tulumaks – (majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutused

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 12 „Tulumaks”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutumine võib mõjutada (majandus)üksust, suurendades või vähendades selle tulumaksukohustisi või varasid. See võib toimuda näiteks (majandus)üksuse omakapitaliinstrumentide avaliku noteerimise või (majandus)üksuse omakapitali ümberstruktureerimise korral. Samuti võib see toimuda kontrolliva omaniku siirdumisel välismaale. Selle tulemusena võidakse (majandus)üksust maksustada senisest erinevalt; ta võib näiteks saada või kaotada maksusoodustusi ning tema suhtes võidakse tulevikus kohaldada teistsugust tulumaksumäära.

2 (Majandus)üksuse või selle omanike maksustaatuse muutumine võib vahetult mõjutada (majandus)üksuse tasumisele kuuluva tulumaksukohustisi või varasid. Muutumine võib ka suurendada või vähendada (majandus)üksuse bilansis kajastatud edasi lükkunud tulumaksu kohustisi või varasid, sõltuvalt sellest, kuidas maksustaatuse muutumine mõjutab (majandus)üksuse varade ja kohustiste ►M5 finantsseisundi aruandelise ◄ (jääk)maksumuse katmisest või tasumisest tulenevaid tulumaksumõjusid.

3 Küsimus on selles, kuidas (majandus)üksus peaks käsitlema enda või omanike maksustaatuse muutusest tulenevaid tulumaksumõjusid.

KONSENSUS

▼M5

4 (Majandus)üksus või selle omanike maksustaatuse muutumise tagajärjel ei suurene ega vähene kasumi- või kahjumiväliselt kajastatud summad. Maksustaatuse muutumisega kaasnevad tasumisele kuuluva või edasilükkunud tulumaksu mõjud kajastatakse perioodi kasumis või kahjumis, kui kõnealused mõjud ei ole seotud tehingute ja sündmustega, mis samal või mõnel muul perioodil suurendavad või vähendavad otse omakapitalis või muus koondkasumis kajastatud summasid. Kõnealused tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil omakapitalis kajastatud summa muutustega (ei sisaldu kasumis või kahjumis), krediteeritakse või debiteeritakse otse omakapitalis. Need tulumaksumõjud, mis on seotud samal või mõnel muul perioodil muus koondkasumis kajastatud summadega, kajastatakse muus koondkasumis.

▼B

KONSENSUSE KUUPÄEV

August 1999.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev konsensus jõustub 15. juulil 2000. aastal. Arvestusmeetodite muutustest teavitatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼M5

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 4. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.

▼B

TÕLGENDUS SIC 27

Juriidiliselt rendilepingutena vormistatud tehingute sisu hindamine

VIITED

— IAS 8 *„Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”*

— IAS 11 *„Ehituslepingud”*

— IAS 17 *„Rendid” (parandatud 2003)*

— IAS 18 *„Müügitulu”*

— IAS 37 *„Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”*

— IAS 39 *„Finantsinstrumendid: kajastamine ja mõõtmine” (parandatud 2003)*

— IFRS 4 *„Kindlustuslepingud”*

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus võib sõlmida mitteseotud osapoole või osapooltega („investor”) tehinguid või sarja liigendatud tehinguid (kokkulepe), mis on juriidiliselt rendilepingud. Näiteks võib (majandus)üksus investorile vara rendile anda ja sama vara tagasi rendile võtta või teise võimalusena kooskõlas seadusega müüa vara ja võtta sama vara tagasi rendile. Kokkulepete vorm ja tingimused võivad oluliselt erineda. Rendile andmise ja tagasirendi näite puhul võib kokkuleppe eesmärk olla investori maksusoodustus, mida jagatakse (majandus)üksusega tasu vormis, ja mitte vara kasutusõiguse andmine.

2 Kui investoriga sõlmitav kokkulepe on juriidiliselt rendileping, on käsitletavad probleemid järgmised:

a) kuidas määrata kindlaks, kas sarja kuuluvad tehingud on omavahel seotud ja kas neid tuleb käsitleda ühe tehinguna;

b) kas kokkulepe vastab IAS 17 kohasele rendi mõistele, ja kui mitte,

i) kas eraldi investeeringukonto ja võimalikud olemasolevad rendimaksekohustused on (majandus)üksuse vara ja kohustised (nt arvestades lisa A paragrahvi A2 punktis a kirjeldatud näidet);

ii) kuidas peaks (majandus)üksus arvestama muid kokkuleppest tulenevaid kohustusi ja

iii) kuidas peaks (majandus)üksus arvestama tasu, mida ta investorilt võib saada.

KONSENSUS

3 Sarja kuuluvad tehingud, mis on juriidiliselt rendilepingud, on omavahel seotud ja neid tuleb käsitleda ühe tehinguna, kui nende üldist majanduslikku mõju ei saa mõista neid ühe tervikuna käsitlemata. Seda tuleb ette näiteks juhul, kui sarja kuuluvad tehingud on omavahel tihedasti seotud, nende üle on läbi räägitud kui ühe terviku üle ja nad leiavad aset samaaegselt või üksteise järel. (Lisas A esitatakse näide käesoleva tõlgenduse rakendamise kohta.)

▼B

4 Arvestus peegeldab kokkuleppe sisu. Kokkuleppe sisu kindlaksmääramiseks tuleb hinnata tehingu kõiki aspekte ja tagajärgi, rõhutades neid, millel on majanduslik mõju.

5 IAS 17-t rakendatakse siis, kui kokkuleppe sisu sisaldab vara kasutusõiguse andmist kokkulepitud ajaks. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kokkuleppesse ei tarvitse kuuluda renti kooskõlas IAS 17-ga, on järgmised (lisas B esitatakse näiteid selle tõlgenduse rakendamise kohta):

a) (majandus)üksus säilitab kõik kõnealuse varaobjekti omamisega seonduvad riskid ja hüved ning tal on sisuliselt samasugused õigused selle vara kasutamiseks nagu enne kokkulepet;

b) kokkuleppe peamine põhjus on konkreetse maksustamisega seotud tulemuse saavutamine ja mitte vara kasutusõiguse andmine ja

c) tehinguga kaasneb optsioon, mille tingimused muudavad selle kasutamise peaaegu kindlaks (nt müügioptsioon, mis on teostatav eeldatud õiglasest väärtusest märkimisväärselt kõrgema hinna eest, kui optsiooni teostamine muutub võimalikuks).

6 „Raamistiku” paragrahvide 49–64 mõisteid ja juhiseid tuleb rakendada, et määrata kindlaks, kas eraldi investeeringukonto ja rendimaksekohustused on sisuliselt (majandus)üksuse vara ja kohustised. Näitajad, mis koos osutavad, et eraldi investeeringukonto ja rendimaksekohustused ei vasta sisuliselt vara ja kohustise mõistetele ega peaks olema (majandus)üksuse poolt kajastatud, on järgmised:

a) (majandus)üksus ei saa kasutada investeeringukontot oma eesmärkide poole püüdlemiseks ega ole kohustatud renti maksma. See juhtub siis, kui näiteks ettemakstud summa on investori kaitseks paigutatud eraldi investeeringukontole ja seda võib kasutada üksnes investorile maksmiseks, investor nõustub rendimaksekohustuste tasumisega investeeringukontol olevatest summadest ja (majandus)üksusel ei ole võimalik investorile investeeringukontolt tehtavaid makseid kinni pidada;

b) on väga väike risk, et (majandus)üksus peab investorilt saadud igasuguse tasu täielikult tagasi maksma ja võib-olla mingi lisasumma tasuma, või kui tasu ei ole saadud, maksma muude kohustuste (nt garantii) alusel. Üksnes väike makserisk on näiteks siis, kui kokkuleppe tingimused nõuavad, et ettemakstud summa investeeritakse riskivabadesse varadesse, mis eeldatavasti tekitavad piisavalt raha rendimaksekohustuste täitmiseks, ja

c) lisaks kokkuleppe sõlmimisel makstud käsirahale on ainukesed kokkuleppest eeldatavad rahavood rendimaksed, mis sooritatakse üksnes käsiraha alusel moodustatud eraldi investeeringukontolt.

7 Muid kokkuleppega seotud kohustusi, kaasa arvatud kõik antud garantiid ja varasema lõpetamisega seotud kohustused, tuleks arvestada nende tingimustest sõltuvalt kas kooskõlas IAS 37-ga, IAS 39-ga või IFRS 4-ga.

▼B

8 IAS 18 paragrahvi 20 kriteeriume rakendatakse iga kokkuleppega seotud faktide ja asjaolude suhtes, et kindlaks määrata, millal kajastada tasu tuluna mille (majandus)üksus võib saada. Arvesse tuleb võtta järgmisi tegureid: kas (majandus)üksus on jätkuvalt seotud tasu saamise eelduseks oleva tulevase olulise toimingu kohustustega; kas (majandus)üksusele on jäänud riske; garantiikokkulepete tingimused, ja tasu tagasimaksmise risk. Näitajad, mis üksikult osutavad, et kogu kokkuleppe sõlmimisel saadud tasu kajastamine tuluna ei ole põhjendatud, on järgmised:

a) teatavate oluliste toimingute sooritamise või nendest hoidumise kohustused on saadud tasu väljateenimise tingimus ja seetõttu ei ole juriidiliselt siduva kokkuleppe täitmine kõige olulisem kokkuleppega eeldatav toiming;

b) alusvara kasutusele on kehtestatud kasutuspiirangud, mis reaalselt mõjutavad ja oluliselt muudavad (majandus)üksuse suutlikkust varaobjekti kasutada (nt ammutada, müüa või tagatisena pantida);

c) võimalus, et osa tasust tuleb tagasi maksta ja tuleb maksta mingi lisasumma, ei ole väike. Seda tuleb ette näiteks järgmistel juhtudel:

i) alusvara ei ole eriotstarbeline vara, mida (majandus)üksus vajab oma äritegevuse teostamiseks, ja seetõttu on võimalik, et (majandus)üksus võib maksta mingi summa kokkuleppe enneaegseks lõpetamiseks, või

ii) (majandus)üksus on kokkuleppe tingimuste kohaselt kohustatud investeerima või tal on mõningane või täielik õigus investeerida ettemakstud summasid varasse, millega on seotud vähesest suurem risk (nt valuuta-, intressi- või krediidirisk). Sel juhul ei ole risk, et investeeringu väärtusest ei piisa rendimaksekohustuste täitmiseks, enam eriti väike ja seetõttu on võimalik, et (majandus)üksus peab mingi summa maksma.

9 Tasu esitatakse ►M5 koondkasumi aruandes ◄ selle majandusliku sisu ja olemuse alusel.

AVALIKUSTAMINE

10 Kõiki sellise kokkuleppe aspekte, mis sisuliselt ei hõlma renti kooskõlas IAS 17-ga, võetakse arvesse, et kindlaks määrata asjakohane avalikustatav teave, mis on vajalik kokkuleppe ja kasutatud arvestusliku käsitluse mõistmiseks. (Majandus)üksus avalikustab kõikide aruandeperioodide kohta, mil kokkulepe jõus on, järgmised andmed:

a) kokkuleppe kirjeldus, kaasa arvatud:

i) alusvara ja selle kasutuspiirangud;

ii) kokkuleppe kestus ja muud olulised tingimused;

iii) omavahel seotud tehingud, kaasa arvatud võimalikud optsioonid ja

b) iga saadud tasu suhtes rakendatud arvestuslik käsitlus, aruandeperioodil tuluna kajastatud summa ning ►M5 koondkasumi aruande ◄ kirje, milles see sisaldub.

▼B

11 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 10 kohaselt avalikustatav teave esitatakse eraldi iga kokkuleppe kohta ja koondteabena kokkuleppe iga liigi kohta. Liik on kokkulepete rühm, mille objektiks olev alusvara on sarnane (nt elektrijaamad).

KONSENSUSE KUUPÄEV

Veebruar 2000.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. Arvestusmeetodite muutusi arvestatakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS SIC 29

▼M9

Teenuste kontsessioonikokkulepped: avalikustamine

▼B

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

— IAS 37 „Eraldised, tingimuslikud kohustised ja tingimuslikud varad”

— IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus (►M9 saaja ◄) võib sõlmida kokkuleppe teise (majandus)üksusega (►M9 andja ◄) teenuste osutamiseks, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele. ►M9 Andja ◄ võib olla avaliku või erasektori (majandus)üksus, kaasa arvatud valitsusasutus. Näideteks teenuste kontsessioonkokkulepete kohta on reoveepuhastus- ja veevarustusrajatised, maanteed, parklad, tunnelid, sillad, lennujaamad ja telekommunikatsioonivõrgud. Näideteks kokkulepete kohta, mis ei ole teenuste kontsessioonkokkulepped, on (majandus)üksuse poolt allhanke korras sisse ostetavad siseteenused (nt töötajate kohvik, hoonete hooldus- ja remonditööd ning raamatupidamis- või infotehnoloogiateenused).

2 Teenuste kontsessioonikokkuleppe puhul annab ►M9 andja ◄ kontsessiooni kehtivuse ajaks ►M9 saajale ◄:

a) õiguse osutada teenuseid, millega võimaldatakse üldsusele juurdepääs olulistele majanduslikele ja sotsiaalsetele rajatistele, ja

b) mõnedel juhtudel õiguse kasutada teatavat materiaalset vara, immateriaalset vara või finantsvara,

mille vastu ►M9 saaja ◄:

c) kohustub kontsessiooni kehtivuse ajal osutama teenuseid teatavatel tingimustel ja

d) kui on asjakohane, kohustub kontsessiooni kehtivuse lõppemisel tagastama kontsessiooni kehtivuse alguses saadud ja/või kontsessiooni kehtivuse ajal omandatud õigused.

3 Kõikide teenuste kontsessioonikokkulepete ühine omadus on, et ►M9 saaja ◄ omandab nii õiguse kui ka kohustuse osutada avalikke teenuseid.

4 Küsimus seisneb selles, millised andmed tuleb avalikustada ►M9 saaja ◄ ja ►M9 andja ◄ finantsaruannete lisades.

▼B

5 Teatavaid mõningate teenuste kontsessioonikokkulepetega seotud aspekte ja avalikustamisnõudeid juba käsitletakse olemasolevates rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites (nt IAS 16-t rakendatakse materiaalse põhivara objektide omandamise suhtes, IAS 17-t vara rendi suhtes ja IAS 38-t immateriaalse vara omandamise suhtes). Teenuste kontsessioonikokkulepe võib siiski hõlmata täitmisele kuuluvaid lepinguid, mida ei käsitleta rahvusvahelistes finantsaruandlusstandardites, välja arvatud juhul, kui lepingud on kahjulikud, mille puhul rakendatakse IAS 37-t. Seetõttu käsitleb käesolev tõlgendus täiendavaid avalikustamisnõudeid teenuste kontsessioonikokkulepete kohta.

KONSENSUS

6 Kõiki teenuste kontsessioonikokkuleppe aspekte tuleb arvesse võtta, et määrata kindlaks, milliste andmete avalikustamine lisades on asjakohane. ►M9 Saaja ◄ ja ►M9 andja ◄ peavad iga aruandeperioodi kohta esitama järgmised andmed:

a) kokkuleppe kirjeldus;

b) kokkuleppe olulised tingimused, mis võivad mõjutada tulevaste rahavoogude summat, ajastust ja kindlust (nt kontsessiooni kehtivuse aeg, hindade ümberarvutuse kuupäevad ja hindade ümberarvutuse või uute läbirääkimiste kindlaksmääramise alus);

c) järgmiste tingimuste olemus ja ulatus (nt kogus, ajavahemik või summa, sõltuvalt sellest, mis on asjakohane):

i) õigus kasutada teatavat vara;

ii) kohustus osutada teenuseid või õigus eeldada teenuste osutamist;

iii) kohustus omandada või ehitada materiaalse põhivara objekte;

iv) kohustus teatavat vara üle anda või õigus seda saada kontsessiooni kehtivuse aja lõppemisel;

v) pikendamise ja lõpetamise optsioonid ja

vi) muud õigused ja kohustused (nt olulised remondid) ja

d) aruandeperioodil toimunud kokkuleppe muudatused ►M9 ja ◄

▼M9

e) kuidas teenuste kokkulepe on liigitatud.

6A Saaja peab avaldama tulud ning kasumi või kahjumi, mis on saadud aruandeperioodil ehitusteenuste vahetamisel finantsvarade või immateriaalse vara vastu.

▼B

7 Käesoleva tõlgenduse paragrahvi 6 kohaselt avalikustatav informatsioon antakse eraldi iga teenuste kontsessioonikokkuleppe kohta või koondandmetena teenuste kontsessioonikokkuleppe iga liigi kohta. Liik on teenuste kontsessioonikokkulepete rühm, mis hõlmab sarnaseid teenuseid (nt maksukogumis-, telekommunikatsiooni- ja reoveepuhastusteenused).

▼B

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001.

▼B

TÕLGENDUS SIC 31

Tulu – reklaamiteenuseid sisaldavad bartertehingud

VIITED

— IAS 8 „Arvestusmeetodid, arvestushinnangute muutused ja vead”

— IAS 18 „Müügitulu”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus (edaspidi „müüja”) võib sõlmida bartertehingu, et osutada reklaamiteenuseid tasuks kliendilt (edaspidi „klient”) saadavate reklaamiteenuste eest. Reklaam võib olla esitatud internetis või välireklaamikohtadel, edastatud televisioonis või raadios, avaldatud ajalehtedes või ajakirjades või esitatud muul reklaamikandjal.

2 Mõnel juhul ei vahetata (majandus)üksuste vahel ei raha ega muud tasu. Mõnel muul juhul vahetatakse ka võrdseid või ligikaudu võrdseid rahasummasid või muud tasu.

3 Tavategevusena reklaamiteenuseid osutav müüja kajastab kooskõlas IAS 18-ga reklaami sisaldavast bartertehingust tulenevalt tulu, juhul kui lisaks muudele kriteeriumidele on vahetatud teenused erinevad (IAS 18 paragrahv 12) ja tulu summat saab usaldusväärselt mõõta (IAS 18 paragrahvi 20 punkt a). Käesolevat tõlgendust rakendatakse üksnes erinevate reklaamiteenuste vahetuse suhtes. Samalaadsete reklaamiteenuste vahetus ei ole IAS 18 kohaselt tulu tekitav tehing.

4 Probleem on selles, milliste asjaolude korral saab müüja usaldusväärselt mõõta bartertehingus saadud või osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglases väärtuses.

KONSENSUS

5 Reklaami sisaldavast bartertehingust saadavat tulu ei saa usaldusväärselt mõõta, lähtudes saadud reklaamiteenuste õiglasest väärtusest. Samas saab müüja usaldusväärselt mõõta bartertehingus osutatud reklaamiteenuste tulu selle õiglases väärtuses, lähtudes ainult mittebartertehingutest, mis:

a) hõlmavad bartertehingus sisalduva reklaamiga samalaadset reklaami;

b) toimuvad sageli;

c) esindavad valdavat osa tehingutest ja summast, võrreldes kõikide tehingutega, mis on samalaadsed bartertehingus osutatava reklaamiteenusega;

d) on seotud raha ja/või muu tasuga (nt kaubeldavad väärtpaberid, mitterahaline vara ja muud teenused), millel on usaldusväärselt mõõdetav õiglane väärtus, ja

e) ei ole seotud bartertehingu vastaspoolega.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 31. detsembril 2001. Arvestusmeetodite muutusi käsitletakse kooskõlas IAS 8-ga.

▼B

TÕLGENDUS SIC 32

Immateriaalsed varad –veebilehe kulud

VIITED

▼M5

— IAS 1 *Finantsaruannete esitamine* (parandatud 2007)

▼B

— IAS 2 „Varud” (parandatud 2003)

— IAS 11 „Ehituslepingud”

— IAS 16 „Materiaalsed põhivarad” (parandatud 2003)

— IAS 17 „Rendid” (parandatud 2003)

— IAS 36 „Varade väärtuse langus” (parandatud 2004)

— IAS 38 „Immateriaalsed varad” (parandatud 2004)

— IFRS 3 „Äriühendused”

KÜSIMUS

1 (Majandus)üksus võib teha sisemisi kulutusi oma sise- või välisjuurdepääsuga veebilehe arendusele ja haldusele. Välisjuurdepääsuga veebilehte võib kasutada mitmesugusel otstarbel, nagu näiteks (majandus)üksuse toodete ja teenuste müügiedendus ja reklaam, elektrooniliste teenuste pakkumine ning toodete ja teenuste müümine. Sisejuurdepääsuga veebilehte võib kasutada (majandus)üksuse tegevuspõhimõtete ja kliendiandmete säilitamiseks ning asjakohase info otsimiseks.

2 Veebilehe arendusetappe võib kirjeldada järgmiselt:

a) planeerimine – hõlmab teostatavusuuringute läbiviimist, eesmärkide ja detailide määratlemist, valikuvõimaluste hindamist ja eelistuste valikut;

b) rakenduse ja infrastruktuuri arendus – hõlmab domeeninime saamist, riistvara ning operatsioonitarkvara ostmist ja arendust, väljaarendatud rakenduste paigaldamist ja koormustestimist;

c) graafilise kujunduse arendus – hõlmab veebilehtede väljanägemise kujundust;

d) sisuarendus – hõlmab tekstilise või graafilise teabe loomist, ostmist, koostamist ja üleslaadimist veebilehele enne veebilehe arenduse lõpuleviimist. Seda teavet võib salvestada eraldi andmebaasidesse, mis on integreeritud veebilehele (või pääseb neile veebilehelt juurde) või kodeerida otse veebilehtedele.

3 Kui veebilehe arendustegevus on lõpetatud, algab haldusetapp. Selles etapis (majandus)üksus säilitab ja laiendab veebilehe rakendusi, infrastruktuuri, graafilist kujundust ja sisu.

4 (Majandus)üksuse oma veebilehe arendusele ja haldusele minevate sisemiste kulutuste arvestuse küsimused on järgmised:

a) kas veebileht on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille kohta kehtivad IAS 38 nõuded, ja

▼B

b) nende kulutuste sobiv arvestuslik käsitlus.

5 Käesolevat tõlgendust ei rakendata veebilehega seotud riistvara (näiteks Interneti-serverid, katsetamisserverid, tootmisserverid ja Interneti-ühendused) ostmis-, arendus- ja halduskulutustele. Selliste kulutuste üle peetakse arvestust kooskõlas IAS 16-ga. ►M5 Kui (majandus)üksusel tekivad lisaks kulutused ka seoses tasudega veebilehekülge haldavale internetiteenuse pakkujale, siis kajastatakse need kulutused IAS 1.88 ja *Raamistiku* kohaselt kuluna teenuste saamise hetkel. ◄

6 IAS 38-t ei rakendata immateriaalsetele varadele, mida (majandus)üksus hoiab müügiks tavategevuse raames (vt IAS 2 ja IAS 11) või rendiks IAS 17 tähenduses. Seega ei rakendata seda tõlgendust teisele (majandus)üksusele müüdava veebilehe (või veebilehe tarkvara) arendus- ja halduskulutustele. Kui veebileht renditakse kasutusrendi alusel, rakendab rendileandja seda tõlgendust. Kui veebileht renditakse kapitalirendi alusel, rakendab rendilevõtja seda tõlgendust pärast renditud vara algset kajastamist.

KONSENSUS

7 (Majandus)üksuse oma veebileht, mis tekib arendustöö tulemusena ja on sise- või välisjuurdepääsuga, on sisemiselt loodud immateriaalne vara, mille suhtes kehtivad IAS 38 nõuded.

8 Arendustöö tulemusena tekkivat veebilehte kajastatakse immateriaalse varana siis ja ainult siis, kui see vastab IAS 38 paragrahvis 21 kirjeldatud üldistele kajastamise ja esmase mõõtmise nõuetele ning majandusüksus rahuldab lisaks ka IAS 38 paragrahvi 57 nõudeid. Konkreetselt võib (majandus)üksus suuta rahuldada IAS 38 paragrahvi 57 punktis d toodud nõuet demonstreerida, kuidas veebileht loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, kui veebileht on näiteks võimeline looma tulu, sealhulgas otsest tulu, võimaldades vastu võtta tellimusi. (Majandus)üksus ei suuda demonstreerida, kuidas ainuüksi või eeskätt tema enese toodete ja teenuste müügiedenduseks ja reklaamiks arendatud veebileht loob tõenäolist tulevast majanduslikku kasu, ja järelikult kajastatakse kõiki niisuguse veebilehe arenduskulutusi kuludena nende tegemise ajal.

9 Kõiki (majandus)üksuse oma veebilehe sisemisi arendus- ja halduskulutusi arvestatakse kooskõlas IAS 38-ga. Hinnata tuleb iga kulutustega seotud tegevuse olemust (nt töötajate koolitus ja veebilehe hooldamine), ja vastavat veebilehe arenduse või järelarenduse etappi, et määrata asjakohane arvestuslik käsitlus (käesoleva tõlgenduse lisas on toodud lisajuhised). Näiteks:

a) Planeerimisfaas on olemuselt sarnane IAS 38 paragrahvides 54–56 toodud uuringute etapile. Selles etapis tehtud kulutused tuleb kajastada kuluna tekkimise hetkel.

▼B

b) Rakenduse ja infrastruktuuri arendusetapp, graafilise kujunduse etapp ja sisuarendusetapp, kui sisu arendatakse muul otstarbel kui (majandus)üksuse oma toodete ja teenuste reklaam ja müügiedendus, on olemuselt sarnased IAS 38 paragrahvides 57–64 kirjeldatud arendusetapiga. Neis arenguetappides tehtud kulutused kajastatakse immateriaalse varana kajastatava veebilehe maksumuses kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8, juhul kui kulutus on otseselt seostatav ning on vajalik Veebilehe loomiseks, tootmiseks või ettevalmistamiseks nii, et ta toimiks juhtkonna poolt kavandatud viisil. Näiteks spetsiaalselt veebilehe tarvis tehtud sisu ostmis- või loomiskulutused (välja arvatud sisu, milles reklaamitakse ja edendatakse (majandus)üksuse oma tooteid ja teenuseid) või kulutused, mis võimaldavad veebilehe sisu kasutamist (nt taasesitamislitsentsi tasu), tuleb lülitada arendusmaksumusse, kui see tingimus on rahuldatud. Samas, kooskõlas IAS 38 paragrahviga 71 ei tohi immateriaalsele varale tehtud kulutusi, mida eelmistes finantsaruannetes kajastati algselt kuluna, kajastada hiljem immateriaalse vara soetusmaksumuse osana (nt kui autoriõiguse soetusmaksumus on täielikult amortiseeritud ja sisu esitatakse pärast seda veebilehel).

c) Sisu arendusetapis tehtud kulutusi, mille puhul sisu arendatakse (majandus)üksuse oma toodete ja teenuste reklaamiks ja müügiedenduseks (nt digitaalfotod toodetest), tuleb kajastada kuluna nende tekke hetkel kooskõlas IAS 38 paragrahvi 69 punktiga c. Näiteks majandusüksuse oma toodete digitaalfotode tegemise ja nende väljanägemise parandamisega seotud professionaalsete teenuste kulutusi tuleb arvestada kuluna teenuste saamise hetkel, mitte aga digitaalfotode veebilehel esitamise hetkel.

d) Haldusetapp algab, kui veebilehe arendamine on lõpetatud. Selles etapis tehtud kulutusi tuleb kajastada kuludena nende tekke hetkel, välja arvatud juhul, kui need täidavad IAS 38 paragrahvis 18 esitatud kajastamise kriteeriumeid.

10 Veebilehte, mida kajastatakse immateriaalse varana kooskõlas käesoleva tõlgenduse paragrahviga 8, tuleb pärast esmast kajastamist mõõta, rakendades IAS 38 paragrahvides 72–87 toodud nõudeid. Veebilehe kasulik eluiga peaks parima hinnangu kohaselt olema lühike.

KONSENSUSE KUUPÄEV

Mai 2001.

JÕUSTUMISKUUPÄEV

Käesolev tõlgendus jõustub 25. märtsil 2002. Antud tõlgenduse kasutuselevõtu mõju tuleb arvestada, kasutades IAS 38 (avaldatud 1998) ülemineku nõudeid. Seetõttu, kui veebileht ei vasta immateriaalse varana kajastamise kriteeriumile, kuid seda kajastati eelnevalt varana, tuleb objekt bilansist välja kanda käesoleva tõlgenduse jõustumise kuupäeval. Kui veebileht eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse varana kajastamise kriteeriumitele, kuid seda ei kajastatud eelnevalt varana, ei kajastata immateriaalset vara antud tõlgenduse jõustumiskuupäeval. Kui veebileht eksisteerib ja selle arenduskulutused vastavad immateriaalse vara kajastamise kriteeriumitele, ning seda kajastati eelnevalt varana ning kajastati algselt soetusmaksumuses, loetakse selle esmase kajastamise summat õigesti määratuks.

▼**M5**

IAS 1-ga (parandatud 2007) muudeti kõikides IFRSides kasutatud terminoloogiat. Lisaks muudeti sellega paragrahv 5. (Majandus)üksus rakendab neid muudatusi aruandeaastatele, mis algavad 1. jaanuaril 2009 või hiljem. Kui (majandus)üksus rakendab IAS 1 (parandatud 2007) varasemale perioodile, rakenduvad need muudatused ka sellele varasemale perioodile.